

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vývoj zdanění umělců v České republice od roku 2007

Development of Taxation of Artists in the Czech Republic since 2007

Student: Bc. Pavel Šich

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.

Ostrava 2011

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně přílohy č. 1 vypracoval samostatně.“

Dne 26. 4. 2011

.....

Bc. Pavel Šich

## **Obsah**

<b>1</b>	<b>Úvod .....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Vymezení pojmů v oblasti zdanění umělců .....</b>	<b>3</b>
2.1	Oblast autorskoprávní .....	3
2.1.1	Autorské dílo a autor .....	3
2.1.2	Autorská práva.....	4
2.1.3	Umělecký výkon a výkonný umělec .....	5
2.1.4	Práva výkonného umělce.....	6
2.1.5	Licence.....	7
2.1.6	Kolektivní správa práv.....	7
2.2	Oblast mezinárodního zdanění.....	8
2.2.1	Nezávislé povolání .....	8
2.2.2	Umělec.....	9
2.2.3	Daňový rezident a nerezident .....	9
2.2.4	Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění .....	10
2.2.5	Metody vyloučení dvojího zdanění .....	11
2.2.6	Stálá provozovna .....	13
2.2.7	Zajištění daně.....	13
2.2.8	Přepočet cizí měny.....	14
<b>3</b>	<b>Vývoj zdanění umělců v letech 2007 až 2011 .....</b>	<b>15</b>
3.1	Základ daně a jeho stanovení.....	16
3.1.1	Příjmy .....	18
3.1.2	Výdaje.....	18

3.2	Úpravy základu daně .....	19
3.2.1	Nezdanitelné části základu daně.....	19
3.2.2	Položky odečitatelné od základu daně.....	20
3.3	Slevy na dani.....	21
3.4	Výpočet daně .....	23
3.5	Specifika zdanění autorských honorářů .....	24
3.6	Zákonné pojištění.....	25
3.6.1	Pojistné na sociální zabezpečení.....	25
3.6.2	Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění .....	28
3.7	Zdanění příjmů ze zahraničí .....	30
3.8	Zdanění příjmů zahraničních umělců v ČR .....	32
3.8.1	Příjmy z nezávislé činnosti.....	32
3.8.2	Příjmy z osobně vykonávané činnosti veřejně vystupujících umělců .....	33
3.8.3	Příjmy z autorských práv .....	35
<b>4</b>	<b>Srovnání a zhodnocení vlivu změn ve zdanění na umělce .....</b>	<b>37</b>
4.1	Vliv změn v české daňové legislativě na umělce .....	37
4.1.1	Specifika roku 2007.....	37
4.1.2	Změny platné od roku 2008.....	40
4.1.3	Změny platné od roku 2009.....	43
4.1.4	Změny platné od roku 2010.....	46
4.1.5	Vývoj slev na dani a výdajového paušálu .....	47
4.2	Srovnání daňového zatížení .....	50
<b>5</b>	<b>Závěr .....</b>	<b>58</b>

<b>Seznam použité literatury .....</b>	<b>61</b>
--	-----------

**Seznam zkratk**

**Prohlášení o využití výsledků diplomové práce**

**Přílohy**

# 1 Úvod

Pod slovem umělec si většina lidí představí malíře, sochaře, zpěváka, herce, spisovatele či režiséra. Posouzení, kdo je a kdo není umělec, může být však v určitých případech velmi subjektivní. Ne každý, kdo namaluje obraz je malíř, stejně jako ne každý kdo zpívá, je zpěvák. Umělcem se tedy nestává pouze ten, kdo takovou činnost vykonává, je jím osoba vynikající svým talentem, kreativitou a často také nadprůměrnými znalostmi a zkušenostmi v oboru.

Zcela přirozeně jsou některé oblasti umělecké tvorby středem zájmu více než jiné. Kupříkladu současní významní sochaři a výtvarní umělci obecně nejsou takřka vůbec známi širší veřejnosti, což se samozřejmě projevuje mimo jiné i na výši jejich příjmů. Prodej jejich děl pak pro ně samé často představuje pouhý přivýdělek ke stálému zaměstnání.

Na druhé straně existují umělci, tvořící v komerčně využitelnějších oblastech umění, kteří naopak často dosahují nemalých příjmů a díky tomu se mohou bez problémů na plný úvazek věnovat své umělecké činnosti.

Ať už si však umělci svojí tvorbou pouze přivydělávají nebo ji vykonávají na plný úvazek, vždy musí ze svých příjmů platit daně. Současná nepřehledná a stále se novelizující daňová legislativa jim ale tuto povinnost příliš neulehčuje, a tvůrci se mnohdy v této sféře vůbec neorientují. Problematika zdanění umělců v mezinárodním kontextu je navíc natolik složitá, že v ní v praxi mnohdy tápou i odborníci.

Cílem mé práce je přehledně popsat vývoj zdanění umělců v České republice v letech 2007 až 2011 a analyzovat dopady změn na poplatníky.

Svou diplomovou práci jsem rozdělil do tří kapitol, z nichž první vymezuje základní pojmy z oblasti autorského práva a mezinárodního zdanění. Tedy z oblastí, které jsou úzce spjaté s tématem mé práce.

Ve druhé kapitole popisují současný stav legislativy, upravující zdaňování umělců, s tím, že současně poukazují na vývoj změn, které přinesly novelizace zákonů v letech 2007 až 2011. V první části se zaměřuji na zdanění příjmů z jiné samostatně

výdělečné činnosti včetně problematiky sociálního a zdravotního pojištění. Poté se samostatně věnuji odvětví zdanění autorských honorářů, které má svá určitá specifika. Vzhledem ke skutečnosti, že příjmy umělců častěji než u jiných profesí pocházejí ze zahraničí, rozhodl jsem se v poslední části této kapitoly věnovat nejprve zdanění příjmů ze zahraničí a následně pak také zdanění příjmů zahraničních umělců v České republice.

Ve třetí kapitole nejdříve analyzuji vliv jednotlivých změn ve zdanění na umělce, následně pak srovnávám u vymezených skupin poplatníků celkové daňové zatížení v jednotlivých letech.

Diplomová práce je zpracována podle právního stavu platného k 1. 1. 2011

## **2 Vymezení pojmů v oblasti zdanění umělců**

### **2.1 Oblast autorskoprávní**

Stěžejním právním předpisem pro oblast autorského práva je zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů. Zkráceně se pro tento zákon používá výraz autorský zákon. V roce 2006 vznikla výrazná novela tohoto zákona za účelem dalšího přiblížení k právům Evropské unie. V současné době se připravuje další novela autorského zákona, jejíž obsah však dosud není znám.

#### **2.1.1 Autorské dílo a autor**

Za autorské dílo považujeme dle autorského zákona dílo literární, umělecké nebo vědecké, které je jedinečným výsledkem tvůrčí činnosti autora a je vyjádřeno v jakékoliv objektivně vnímatelné podobě srozumitelné alespoň pro určitou skupinu lidí. Za autorské dílo se tedy považuje například i píseň zaznamenaná na notovém papíře, ačkoliv ne každý je z něj schopen dílo rozpoznat. Důležité není ani hmotné zachycení díla. Kupříkladu stačí, aby byla píseň veřejně zahrána a už i tak se stává autorským dílem a není třeba ji nikde registrovat či přihlašovat. Autorský zákon uvádí demonstrativní výčet druhů děl. Jsou to především:

- Slovesná díla – vyjádřená ústně i písmem. Jedná se tedy především o díla literární a v menší míře také díla vědecká.
- Hudební díla.
- Dramatická, choreografická a pantomimická díla – jsou určena k předvedení na jevišti. Dříve všechna tato díla zastřešoval termín „divadelní díla“.
- Fotografická díla – jsou vytvořena použitím fotografické techniky a splňují pojmové znaky autorského díla.
- Audiovizuální díla – jedná se zejména o filmová díla.
- Výtvarná díla – zahrnují díla malířská, grafická a sochařská.



- Architektonická díla – jsou výsledkem tvůrčí činnosti autora a představují individuální estetické ztvárnění prostoru. Dílem tedy nejsou například technické nákresy či jiné stavební návrhy bez známky uměleckého nebo výtvarného projevu.
- Díla užitého umění – jedná se o díla výtvarná, která lze využít v každodenním životě (šaty, umělecký nábytek, apod.).

Tento výčet je však pouze demonstrativní. Autorským dílem mohou být i jiná díla, která splňují zákonné pojmové znaky. Dílem podle autorského zákona naopak není zejména námět díla, denní zpráva nebo jiný údaj sám o sobě, myšlenka, postup, princip, metoda, objev, vědecká teorie, matematický a obdobný vzorec, statistický graf a podobný předmět sám o sobě.

### **Autor**

Autorem je fyzická osoba, která svou tvůrčí činností dílo vytvořila, a to i v případě, že dílo vytvořil zaměstnanec v pracovním poměru.

### **2.1.2 Autorská práva**

Autorská práva vznikají okamžikem, kdy je dílo ztvárněno v jakékoliv vnímatelné podobě. Autorská práva jsou rozdělena na práva osobnostní a majetková, přičemž obě tyto práva fungují samostatně.

#### **Osobnostní práva**

Osobnostní práva jsou spojena pouze s osobou autora a jeho úmrtím zanikají. Autor se těchto práv nemůže vzdát a ani je převést. Mezi osobnostní práva patří například právo autora rozhodnout o zveřejnění svého díla nebo právo oslovovat si autorství.

#### **Majetková práva**

*„Majetková práva trvají po celou dobu života autora a následně 70 let po jeho úmrtí. Obsahem majetkového práva je právo autora své dílo užít nebo udělit jiné osobě svolení k výkonu tohoto práva, právo na odměnu při opětovném prodeji originálu díla uměleckého a právo na odměnu v souvislosti s rozmnožováním díla pro osobní potřebu.“<sup>1</sup>*

---

<sup>1</sup> ŠEBELOVÁ, M. *Autorské právo*. Brno: Computer press, 2006. 196 s. ISBN 80-251-1090-7. Str. 52

### **Právo dílo užít**

Autor má právo své dílo užít a svolit k užití svého díla jiné osobě. Autorský zákon vymezuje tyto způsoby užití:

- a) právo na rozmnožování díla,
- b) právo na rozšiřování originálu nebo rozmnoženiny díla,
- c) právo na pronájem originálu nebo rozmnoženiny díla,
- d) právo na půjčování originálu nebo rozmnoženiny díla,
- e) právo na vystavování originálu nebo rozmnoženiny díla,
- f) právo na sdělování díla veřejnosti.

### **Právo na odměnu při opětovném prodeji originálu díla uměleckého**

V případě, že je originál uměleckého díla dále prodáván, tedy z vlastnictví třetí osoby na osobu další, má autor právo na odměnu. Tato odměna je stanovena v příloze autorského zákona a pohybuje se od 2 % do 5 % z kupní ceny.

### **Právo na odměnu v souvislosti s rozmnožováním díla pro osobní potřebu**

Na zaplacení této odměny má autor nárok v souvislosti s rozmnožením autorského díla pro osobní potřebu, a to vůči výrobcům zvukových nebo zvukově-obrazových záznamů, výrobcům nebo dovozcům přístrojů ke zhotovení tiskových rozmnoženin a vůči poskytovatelům tiskových rozmnožovacích služeb za úplaty. Výše této odměny je uvedena v sazebníku, který se nachází v příloze autorského zákona.

### **2.1.3 Umělecký výkon a výkonný umělec**

Fyzická osoba, která vytvořila umělecký výkon, je podle autorského zákona výkonný umělec. Autorský zákon demonstrativně uvádí výčet uměleckých výkonů. Je to především výkon herce, zpěváka, hudebníka, tanečníka nebo osoby, která jinak provádí umělecké dílo včetně výtvorů tradiční lidové kultury. Umělecký výkon nemůže bez autorského díla sám o sobě existovat, neboť umělecký výkon provádí autorské, respektive umělecké dílo. Hudební dílo provádí hudebník nebo zpěvák, audiovizuální dílo provádí herec, atd. Výjimkou je výkon artisty – i když neprovádí umělecké dílo, ze zákona je také

výkonným umělcem. Znakem uměleckého výkonu není jedinečnost, ale pouze osobitost – tedy individuální projev osobnosti.<sup>2</sup>

#### **2.1.4 Práva výkonného umělce**

Stejně jako u práv autorských má výkonný umělec práva osobnostní a majetková. Obě práva jsou nepřevoditelná a výkonný umělec se jich nemůže vzdát. Obecně jsou práva výkonného umělce podobná právům autorským, lze však najít několik odlišností.

##### **Osobnostní práva**

Osobnostní práva výkonného umělce trvají po celou dobu jeho života a zanikají až smrtí. Mezi osobnostní práva patří zejména právo rozhodnout o zveřejnění svého uměleckého výkonu a právo na uvedení jména při zveřejnění uměleckého výkonu.

##### **Majetková práva**

Majetková práva výkonného umělce trvají 50 let od vytvoření případně zveřejnění výkonu a v případě jeho smrti přecházejí na dědice. Výkonný umělec má právo svůj umělecký výkon užít a udělit jinému smlouvou oprávnění k výkonu tohoto práva. Právem „umělecký výkon užít“ je:

- právo na vysílání a jiné sdělování živého výkonu veřejnosti prostřednictvím televize, rozhlasu či internetu,
- právo na záznam živého výkonu,
- právo na rozmnožování zaznamenaného výkonu,
- právo na rozšiřování rozmnoženin zaznamenaného výkonu nejčastěji prodejem,
- právo na pronájem rozmnoženin zaznamenaného výkonu,
- právo na půjčování rozmnoženin zaznamenaného výkonu,
- právo na sdělování zaznamenaného výkonu veřejnosti.

Výkonný umělec má právo na odměnu v souvislosti s rozmnožováním jeho zaznamenaného výkonu pro osobní potřebu obdobně jako autor.

---

<sup>2</sup> ŠEBELOVÁ, M. *Autorské právo*. Brno: Computer press, 2006. 196 s. ISBN 80-251-1090-7.

### 2.1.5 Licence

Licence se sjednává na základě licenční smlouvy. Představuje jedinou přípustnou smlouvu dle autorského zákona, pomocí níž autor uděluje (zpravidla za odměnu) oprávnění k užití svého díla. Licence může být výhradní nebo nevýhradní. V případě výhradní licence se autor zavazuje, že licence nebude poskytnuta žádné další třetí osobě.

Jestliže držitel licence poskytne zcela nebo zčásti oprávnění k užití díla další osobě, jedná se o tzv. **podlicenci**. Tato skutečnost však musí být sjednána v licenční smlouvě s autorem. Nabyvatel licence může rovněž svou **licenci postoupit**. Může tak ale učinit pouze s písemným souhlasem autora. Při postoupení licence tedy dochází na rozdíl od poskytnutí podlicence ke změně jejího držitele.

Výkonný umělec uděluje rovněž souhlas k užití svého výkonu na základě licenční smlouvy. Autorský zákon však stanovuje jednu výjimku, tzv. **zákonnou licenci**. Bez svolení umělce pak lze užít za úplaty jeho výkon vydaný k obchodním účelům v televizním nebo rozhlasovém vysílání. Důležité je však mít podepsanou smlouvu s Intergramem (viz 2.1.6.).

### 2.1.6 Kolektivní správa práv

Kolektivní správce vykonává tuto činnost na základě oprávnění uděleného Ministerstvem kultury ČR. Účelem kolektivní správy práv je kolektivní uplatňování a kolektivní ochrana majetkových práv autorských a majetkových práv souvisejících s právem autorským a umožnění zpřístupnění předmětů těchto práv veřejnosti. Jestliže to zjednoduším, kolektivní správce vybere dané odměny za umělce, které zastupuje a následně podle svého klíče tyto odměny přerozděluje mezi ně. V současné době u nás existuje pět kolektivních správců. Jsou to:

- Občanské sdružení DILIA – Divadelní a literární agentura vykonává činnost kolektivního správce od roku 2001. DILIA sdružuje a zastupuje autory především děl literárních, dramatických, choreografických, audiovizuálních a děl vědeckých. Zastupuje rovněž i nakladatele.

- OSA – Ochranný svaz autorský pro práva k dílům hudebním existuje v různých právních formách již od roku 1919. Zastupuje především autory hudby a textu, jejich dědice a v neposlední řadě také hudební nakladatele.
- Intergram – zastupuje výkonné umělce a výrobce zvukových a zvukově-obrazových záznamů.
- OOA-S – Ochranná organizace autorská sdružuje autory děl výtvarného umění, architektury a obrazové složky audiovizuálních děl.
- Občanské sdružení Gestor – je kolektivním správcem autorského práva na odměnu při opětovném prodeji originálu výtvarného díla uměleckého.

## 2.2 Oblast mezinárodního zdanění

Definice pojmů vychází především ze zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů a také ze vzorových smluv o zamezení dvojího zdanění dle OECD.

### 2.2.1 Nezávislé povolání

Za nezávislé povolání označujeme činnost, která není živnostní ani podnikáním podle zvláštních předpisů. K výkonu tohoto oprávnění není třeba povolení nebo potvrzení jako například živnostenský list. Z uměleckých profesí jsou to například výtvarník, kameraman, režisér, sochař nebo choreograf. *„Přesná definice či vymezení forem činností, které jsou chápány jako svobodná povolání, chybí jak v našich předpisech, tak i v mezinárodních daňových smlouvách. Výčet nezávislých povolání uvedený v zákoně, případně v mezinárodních smlouvách je pouze názorný, nikoliv vyčerpávající. Svobodná povolání lze vymezit i tak, že tato povolání nejsou živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů. Za určitý charakteristický znak nezávislého povolání by se dal označit určitý vyšší stupeň intelektu nebo uměleckého nadání, dlouhotrvající praxe a případně složení odborné profesní zkoušky.“*<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. Olomouc: ANAG, 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5. str. 138

### 2.2.2 Umělec

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění ani žádný jiný tuzemský zákon nedefinuje, kdo přesně je považován za umělce. K vymezení pojmů umělec může pomoci vzorová smlouva OECD, kde za pomoci příkladů je umělec definován jako jevištní, filmový nebo estrádní umělec. Umělcem naopak není například režisér, kameraman, choreograf nebo doprovodný personál.

Mezi veřejně vystupující umělce lze zařadit kromě zpěváků a herců také např. hudebníky, kteří sedí v prostoru pod jevištěm a veřejnost je přímo nevidí, nebo umělce podílející se na vystoupení v rozhlasu.

Zde je třeba ještě zmínit, že zákon o dani z příjmu rozděluje umělce dle § 22 odst. 1 písm. f) na veřejně a neveřejně vystupující umělce. Toto rozlišení je obdobné jako ve SZDZ a je velmi důležité, jelikož příjmů veřejně vystupujících umělců se týká zvláštní daňový režim.

### 2.2.3 Daňový rezident a nerezident

**Daňovým rezidentem** určitého státu rozumíme osobu, která má neomezenou daňovou povinnost vůči tomuto státu. To znamená, že příjmy tohoto poplatníka jsou zdaňovány ve státě, kde je rezidentem, bez ohledu na to z jakého státu tyto příjmy pocházejí. V této souvislosti se pro neomezenou daňovou povinnost používá i výraz daňový domicil.

**Daňovým nerezidentem** je pak osoba, která v daném státě nesplňuje podmínky rezidenta. Taková osoba pak podléhá pouze zdanění příjmů plynoucích z území tohoto státu. Dle ZDP je daňovým nerezidentem i poplatník, o němž to stanoví mezinárodní smlouvy. Daňovým rezidentem rovněž není poplatník, který se na území ČR zdržuje pouze za účelem studia nebo léčení.

Zákon o daních z příjmů považuje za daňového rezidenta fyzickou osobu, která:

- a) má na území ČR své bydliště, nebo
- b) se zde obvykle zdržuje.

Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt a lze usuzovat, že se v něm bude trvale zdržovat. Poplatníkem obvykle se zdržujícím na území ČR se rozumí osoba, která pobývá na území ČR alespoň 183 dní v kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích. Do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu.

V praxi může nastat situace, kdy je poplatník daňovým rezidentem v obou státech. Tuto situaci řeší smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které se zabývají určením daňové rezidence právě v těchto případech. Pokud vnitrostátní zákony dvou různých států označí poplatníka za svého daňového rezidenta, jako první se dle SZDZ posuzuje, kde má daný poplatník stálé bydliště. Pokud nastane situace, že poplatník má stálé bydliště v obou zemích nebo naopak v žádné z nich, pak je rezidentem v tom státě, ke kterému má užší osobní a ekonomické vztahy. Jestliže ani na základě tohoto pravidla nemůže být určeno rezidentství, pak dalším pomocným kritériem je místo obvyklého pobytu a následně státní občanství.<sup>4</sup>

Jestliže dva státy mezi sebou nemají uzavřenou SZDZ, může nastat situace, že daný poplatník bude rezidentem v obou státech a výsledně jeho příjmy budou zdaněny vícekrát.

#### **2.2.4 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

SZDZ uzavírají nejčastěji dvě strany, přičemž hlavním účelem těchto smluv je zamezit dvojímu zdanění. Dvojí zdanění vzniká tehdy, když stejný předmět daně je podroben vícenásobnému zdanění stejnou nebo obdobnou daní. V zásadě se uplatňuje princip, že právo na zdanění příjmů má stát zdroje. Stát kde je poplatník rezidentem tuto skutečnost zohlední tak, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění. V určitých případech se státy o výnos z daně vyměřené poplatníkovi podělí. Dalším důvodem pro uzavírání těchto smluv je snaha zabránit daňovým únikům a podvodům.<sup>5</sup>

Česká republika uzavřela ke dni 8. 2. 2011 dohromady 77 platných smluv o zamezení dvojího zdanění.

---

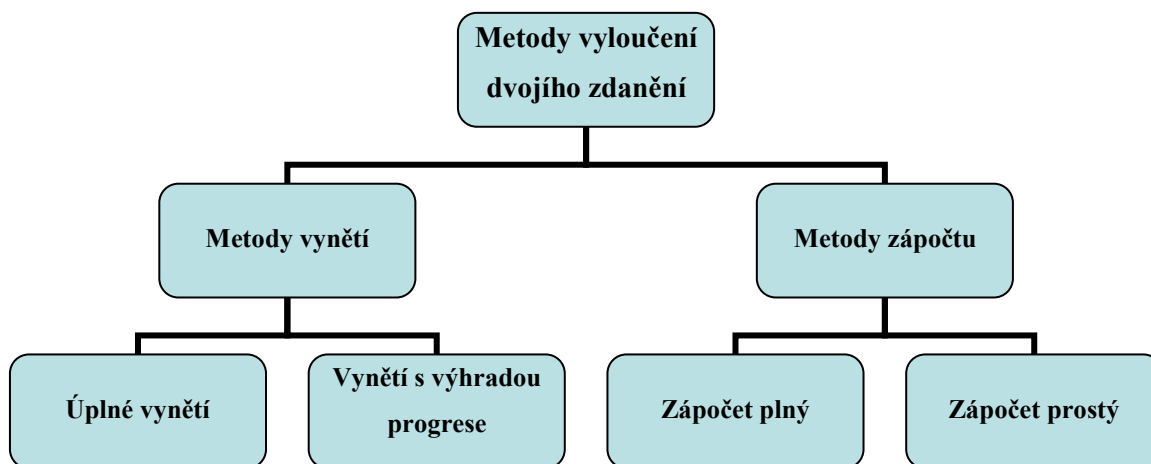
<sup>4</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. Olomouc: ANAG, 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

<sup>5</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. Olomouc: ANAG, 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

## 2.2.5 Metody vyloučení dvojího zdanění

S cílem zamezit dvojímu zdanění poplatníka, se jednotlivé státy na základě SZDZ částečně vzdávají práva uložit a vybrat daň. Ve SZDZ je pak stanoveno, která konkrétní metoda se použije na jaký druh příjmu. Postup při uplatnění metod vyloučení dvojího zdanění už ale upravuje domácí legislativa, u nás § 38f ZDP.

Schéma č. 2.1 Metody vyloučení dvojího zdanění



Zdroj: vlastní

### 1) Metody vynětí

Podstatou této metody je, že příjmy, které podléhají zdanění v zahraničí, se vyjmou z daňového základu v tuzemsku. „Částka příjmu, která se vyjímá ze zdanění, je částka, která by byla podrobena dani z příjmu, kdyby neexistovala smlouva. Tato částka se může lišit od částky příjmu, který je podroben dani ve státě zdroje podle vnitrostátních předpisů tohoto státu, a to v takové míře, v jaké se posuzování příjmů a s nimi souvisejících výdajů liší legislativa obou států.“<sup>6</sup>

#### a) Úplné vynětí

V případě použití metody úplného vynětí se při zdanění v tuzemsku vůbec nepřihlíží k příjmům ze zahraničí. Tato metoda je sice velmi jednoduchá, ale takřka vůbec se ve SZDZ nevyskytuje.

<sup>6</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. Olomouc: ANAG, 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5. str. 220



### **b) Vynětí s výhradou progrese**

Způsobů jak postupovat při vynětí s výhradou progrese je více. V české daňové legislativě je ale popsána pouze metoda zprůměrování. Při této metodě se nejdříve vypočítá daňové zatížení ze zdanitelných příjmů z tuzemska i ze zahraničí. Takto zjištěná průměrná sazba daně se následně použije pro výpočet daně, ale už pouze z tuzemských příjmů. Zavedením rovné sazby daně v roce 2008 ztrácí tato metoda svůj původní smysl, protože nakonec vede k úplnému vynětí.<sup>7</sup>

## **2) Metody zápočtu**

V případě metody zápočtu tvoří základ daně celosvětové příjmy. Z takto stanoveného základu daně se vypočítá daňová povinnost dle tuzemských předpisů a od ní se odečte daň zaplacená v zahraničí. Metoda zápočtu se ve SZDZ uzavřených Českou republikou používá převážně.

### **a) Zápočet plný**

Při této metodě se daň vypočítaná ze všech příjmů poplatníka sníží o celou daň zaplacenou v zahraničí. Může tedy nastat situace, že daň zaplacená v zahraničí sníží daňovou povinnost v tuzemsku za zcela jiné příjmy.

### **b) Zápočet prostý**

Dle § 38f ZDP lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou dle ZDP, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Tato částka se stanoví jako součin daňové povinnosti, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí a podílu příjmů ze zdrojů v zahraničí na základu daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdánitelných částí základu daně. Započtení lze provést nejvýše do částky vzniklé daňové povinnosti.

$$\text{Maximální zápočet} = \text{celková daňová povinnost} \times \frac{\text{příjmy ze zahraničí}}{\text{Základ daně před úpravami}}$$

---

<sup>7</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 328 s. ISBN 928-80-7357-354-6.

### 2.2.6 Stálá provozovna

Stálá provozovna je ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění definována jako trvalé místo pro podnikání, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku. V mezinárodních smlouvách je někdy pojem stálá provozovna nahrazen stalou základnou. Obsahově jsou ale tyto dva termíny totožné.

Dle § 22 odst. 2 ZDP je stálá provozovna definována jako místo k výkonu činnosti poplatníka na území ČR, v případě umělce například ateliér nebo dílna. Místo výkonu činnosti je považováno za stálou provozovnu, přesáhne-li její doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Tento postup je ale platný pouze pro rezidenta státu, s nímž nemá ČR uzavřenou SZDZ. U rezidenta smluvního státu je třeba individuálně posoudit, zda vznikne stálá provozovna dle uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Stálá provozovna nemůže být nikdy založena. Vzniká pouze z důvodu splnění zákonných kritérií určité činnosti daňového nerezidenta ve státě zdroje po uplynutí časového testu.<sup>8</sup> Vznik a umístění stále provozovny musí nerezident oznámit místně příslušnému finančnímu úřadu ve lhůtě 30 dnů od jejího zřízení.

### 2.2.7 Zajištění daně

Zajištění daně je institut, pomocí kterého si stát zákonem stanoveným způsobem zabezpečuje zaplacení daně od daňových nerezidentů v případě, kdy lze reálně předpokládat, že daňový subjekt by nemusel splnit svou daňovou povinnost.

Zajištění daně se provádí u příjmů daňových nerezidentů, které se zdaňují na základě podaného daňového přiznání a které zároveň nepodléhají dani z příjmů srážené zvláštní sazbou podle § 36 ZDP. Zajištění daně se naopak neuplatňuje na daňové rezidenty zemí EU a ostatních zemí, které tvoří Evropský hospodářský prostor.

Nerezident, z jehož příjmů byla tímto způsobem zajištěna daň, má následně povinnost podat daňové přiznání, kde si o zajištěnou daň sníží daňovou povinnost. Jestliže

---

<sup>8</sup> SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 328 s. ISBN 928-80-7357-354-6.

je daňová povinnost nižší než zajištěná daň, vzniká přeplatek ve výši, o kterou zajištěná daň převyšuje daňovou povinnost.

### **2.2.8 Přepočet cizí měny**

Problematiku přepočtu kurzu upravuje § 38 ZDP. Pro daňové účely se používají kurzy devizového trhu vyhlášené ČNB uplatňované v účetnictví. Pokud poplatník nevede účetnictví, použije buď jednotný kurz, nebo kurz devizového trhu uplatňovaného dle předpisů o účetnictví.

#### **Kurzy devizového trhu**

Kurz devizového trhu je stanovován každý pracovní den a je platný v tento aktuální den, případně i dny následující, není li v těchto dnech vyhlášován aktuální kurz.

Poplatník má dle předpisů o účetnictví dvě možnosti jak stanovovat kurz pro přepočet cizí měny, a to pomocí pevného kurzu nebo aktuálního denního kurzu. Konkrétní postup si následně poplatník upraví vnitřním předpisem.

#### **Jednotný kurz**

Jednotný kurz se stanovuje jako průměr směnného kurzu stanoveného poslední den každého měsíce zdaňovacího období. Jednotný kurz vyhláší počátkem kalendářního roku Ministerstvo financí zpětně za uplynulý rok. Znamená to tedy, že přepočet cizí měny u všech transakcí provádíme zpětně za celý minulý rok až po vydání pokynu MFČR.

### 3 Vývoj zdanění umělců v letech 2007 až 2011

**Uměleckou činnost je možné vykonávat více způsoby:**

#### **1. V zaměstnaneckém poměru**

Zaměstnanecký poměr vzniká na základě smlouvy pracovní, ale rovněž i dohodou o pracovní činnosti a dohodou o provedení práce. V tomto případě je tedy autorský honorář součástí mzdy, kterou zaměstnanec pobírá. Umělec je pak zdaňován stejně jako poplatník v klasickém pracovněprávním vztahu dle § 6 ZDP tedy jako příjem ze závislé činnosti. Vzhledem k obsáhlosti tématu a přihlédnutím ke skutečnosti, že zdanění umělců jako zaměstnanců nijak nevybočuje od úpravy zdanění jiných zaměstnanců, se ve své práci nadále nebudu věnovat zdanění závislé činnosti.

#### **2. Jako činnost nahodilou, jednorázovou**

V tomto případě je pak možné zahrnout tuto činnost do příjmu dle § 10 ZDP. Ne však v případě autorských honorářů, ty jsou zdaňovány vždy jako příjem ze samostatně výdělečné činnosti dle § 7 ZDP, a to bez ohledu na jejich výši či nahodilost. Do ostatních příjmů dle § 10 ZDP jsou zahrnovány rovněž veškeré příjmy ze zděděných autorských práv a práv příbuzných právu autorskému.

Od těchto ostatních příjmů nelze uplatňovat žádné paušální výdaje. Základ daně lze snížit pouze o výdaje prokazatelně vynaložené na tyto příjmy. Ne však už o výdaje na jejich zajištění a udržení. V praxi se proto tyto výdaje vyskytují spíše ojediněle.

#### **3. Jako samostatně výdělečnou činnost**

Příjmy z této činnosti jsou zdaňovány dle § 7 a to buď jako:

- příjmy z poskytnutí nebo užití autorských práv a práv příbuzných právu autorskému dle § 7 odst. 2a),
- příjmy z nezávislé činnosti dle § 7 odst. 2b).

V případě určitých uměleckých profesí lze slyšet názor, že tuto činnost lze provozovat i na základě živnostenského oprávnění. Takovou profesí může být například fotograf, grafik, malíř, kameraman, apod. V praxi je tato možnost hojně využívána

a s ohledem na zdanění může být pro poplatníka výhodnější. Zde je ale třeba upozornit na § 3 odst. 1b) Živnostenského zákona, který výslovně uvádí, že živností není využívání výsledků duševní tvůrčí činnosti, chráněných zvláštními zákony, jejich původci nebo autory. Dle mého názoru v praxi nezdědka dochází k chybnému posouzení této činnosti. Kupříkladu fotograf, který má zisky z focení pasových fotografií, zdaní správně své příjmy dle § 7 odst. 1 písm. b) jako příjem ze živnosti. V jeho případě se totiž jedná spíše o technickou disciplínu, avšak nikoliv o autorské dílo. Jakmile ale tento fotograf například vyfotí fotografii, kterou následně za úplatu dovolí užít v časopise, jedná se o příjem dle § 7 odst. 2 písm. a), tedy příjem z užití autorských práv. Důležitým faktorem je tedy to, zda fotografie vykazuje všechny znaky autorského díla dle autorského zákona. Z toho důvodu jsem nezařadil zdanění příjmů ze živnosti mezi možnosti zdanění umělců, jelikož jsem toho názoru, že umělec vytváří v rámci své činnosti věci osobité, originální, jedinečné, tedy autorská díla.

Nutno ale podotknout, že posuzování, zdali se jedná o dílo autorské či nikoliv, je v praxi věc velmi náročná. A to jak pro tvůrce tohoto díla, tak i případně pro finanční úřad. Jsem toho názoru, že v tomto případě je právní úprava dosti složitá a zároveň i ne zcela srozumitelná.

### **3.1 Základ daně a jeho stanovení**

Pojmem základ daně rozumíme dle § 5 odst. 1 ZDP obecně částku, o kterou zdanitelné příjmy převyšují výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů v daném roce. Základ daně může být kladný, záporný anebo nulový. Kladný základ daně nazýváme ziskem a záporný ztrátou.

Při zjišťování základu daně se vychází z výsledku hospodaření v účetnictví, případně u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Takto zjištěný základ daně se následně zvyšuje či snižuje dle pravidel uvedených v § 23 ZDP.

V zákoně se však objevují i pojmy jako dílčí základ daně, samostatný základ daně a celkový základ daně.

## **Dílčí základ daně**

Představuje rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů, avšak za každý druh příjmů dle ZDP.

## **Samostatný základ daně**

Do samostatného základu daně se zahrnují přesně vymezené příjmy, které se do dílčích základů nezahrnují. Důvodem je to, že tyto příjmy jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně a takto vypočtená daň je sražena přímo u zdroje příjmů.

## **Celkový základ daně**

Představuje součet všech dílčích základů za každý druh příjmů dle ZDP.

V roce 2007 se v zákoně objevoval rovněž pojem **minimální základ daně**, který byl v roce 2008 zrušen. Fyzické osoby dosahujících příjmů dle § 7 odst. 1 a), b) nebo c), měly povinnost použít minimální základ daně ve výši 120 800 Kč a to i v případě, že dosáhly ztráty. Toto ustanovení se však netýkalo příjmů umělců a dá se říci, že představovalo určité zvýhodnění oproti ostatním samostatně výdělečným osobám.

## **Společný základ daně manželů**

V roce 2007 zákon dovoľoval využít pro snížení daňové povinnosti tzv. společné zdanění manželů. Toto zvýhodnění mohli využít manželé, kteří vyživovali alespoň jedno dítě žijící s nimi v domácnosti. Postupovalo se tak, že se sečetly kladné dílčí základy obou manželů. Každý z manželů si pak ve svém daňovém přiznání uplatnil polovinu společného základu daně sníženého o polovinu celkových nezdánitelných částí a vypočetl daň.<sup>9</sup>

Společné zdanění manželů bylo výhodnější především v případě, že jeden z manželů měl nižší nebo žádné zdanitelné příjmy. Díky tomu se poplatník s vyššími příjmy dostal do nižšího daňového pásma a poplatník bez příjmů mohl použít pro snížení společného základu daně nezdánitelné částky i za svou osobu.

---

<sup>9</sup> PRUDKÝ, P. *Jak vyplnit daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob 2007*. 15. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. 315 s. ISBN 978-80-7263-425-5

Po zavedení jednotné sazby daně v roce 2008, se od společného zdanění manželů logicky upustilo, a toto zvýhodnění bylo částečně nahrazeno zvýšením slevy na druhého z manželů.

### **3.1.1 Příjmy**

Zdanitelným příjmem podle ZDP rozumíme příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou. V praxi tyto příjmy představují například příjmy od kolektivních správců práv, příjmy za články do novin, příjmy z fotobank, příjmy z prodeje obrazů, příjmy herců a zpěváků za vystoupení, apod. Součástí zdanitelných příjmů jsou rovněž i výhry v soutěžích, v případě, že souvisejí s jejich výdělečnou činností.

### **3.1.2 Výdaje**

Poplatník má dvě možnosti, jak určit výši svých daňově uznatelných výdajů. První možností je uplatňovat výdaje v prokazatelné výši a tím pádem vést daňovou evidenci nebo účetnictví. Zákon o dani z příjmu neobsahuje kompletní výčet výdajů, které lze uplatnit jako výdaj snižující základ daně. Zaměřuje se spíše na výdaje, které se liší od běžných výdajů používaných dle zásad v účetnictví anebo na výdaje, které jsou sporné. Za důležité považuji zmínit, že v roce 2007 byly výdaje vynaložené na pojistné daňově uznatelným výdajem, od roku 2008 jsou už tyto výdaje daňově neuznatelné.

Druhou možností je uplatňovat paušální výdaje procentem ze zdanitelných příjmů. Pro poplatníka představují nejsnadnější způsob uplatňování výdajů. Poplatník je povinen vést pouze evidenci příjmů a pohledávek. V následující tabulce je uvedena výše paušálu nejprve pro umělecké profese, které zdaňují příjmy dle § 7 odst. 2 písm. a) a b). Pro srovnání je ve druhém sloupci uvedena výše paušálu i pro příjmy ze živností, které jsou svou povahou nejbližší umělecké činnosti, tedy např. fotografické služby, grafické služby apod.

Tab. 3.1 vývoj výdajového paušálu

Rok	Umělecké	Živnost
2007	40%	50%
2008	40%	50%
2009	60%	60%
2010	40%	60%
2011	40%	60%

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění v letech 2007 až 2011.

Nutno podotknout, že v roce 2007 daňový paušál neobsahoval uhrazené pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění. V roce 2008 tedy, ač byla zachována procentuální výše stejná jako v předešlém roce, došlo k faktickému snížení paušálu. V roce 2009 také díky připomínkování profesních uměleckých komor vzrostl výdajový paušál na 60 %. Tato změna však neměla dlouhé trvání, jelikož v rámci protikrizového balíčku byl tento paušál v roce 2010 opět snížen na 40 % a ani v následujícím roce se tento stav nezměnil.

## 3.2 Úpravy základu daně

Zjištěný základ daně se dále upravuje o nezdanitelné části základu daně a položky odečitatelné základu daně.

### 3.2.1 Nezdanitelné části základu daně

Celkový základ je následně po skončení roku možné snížit uplatněním tzv. nezdanitelných částek vymezených v § 15 ZDP.

#### Odpočet darů

Od základu daně lze odečíst hodnotu daru, která přesahuje 2 % ze základu daně nebo činí alespoň 1000 Kč. Nejvýše však lze uplatnit odpočet o 10 % ze základu daně. Tyto dary musí být poskytnuty na účely vymezené zákonem. Za dar se rovněž považuje i bezpříspěvkové dárcovství krve, přičemž hodnota toho daru je stanovena na 2000 Kč za každý odběr.



### **Úroky z úvěru na podporu bydlení**

Poplatník si může od základu daně odečíst hodnotu zaplacených úroků ze stavebního spoření, hypotečního úvěru nebo z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou či bankou, výhradně na zajištění svých bytových potřeb. Nejvýše však tento odpočet může činit za celou domácnost 300 000 Kč.

### **Příspěvek na penzijní připojištění**

Od základu daně lze odečíst příspěvek zaplacený poplatníkem na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem za celé zdaňovací období. Avšak odečíst lze až částku příspěvků převyšující 6 000 Kč. Maximální možný odpočet je 12 000 Kč, což představuje v úhrnu příspěvky na penzijní připojištění v částce 18 000 Kč.

### **Pojistné na soukromé životní pojištění**

Od základu daně lze odečíst i platby zaplacené na soukromé životní pojištění, a to v maximální výši 12 000 Kč.

Zde je třeba zdůraznit, že jakmile poplatníkovi zaniklo penzijní připojištění bez nároku na penzi nebo jednorázové vyrovnání a zároveň mu bylo vyplaceno odbytné, nemá už v témže roce nárok na odpočet daně a musí o v minulosti uplatněné odpočty navýšit příjmy dle § 10 ZDP. Podobné opatření platí i pro uplatněné odpočty pojistného na soukromé životní pojištění.

### **3.2.2 Položky odečitatelné od základu daně**

Od základu daně si dle § 34 odst. 1 může poplatník odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, nejdéle však v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

### **3.3 Slevy na dani**

Daň vypočtenou ze základu daně po úpravě, lze dále snížit o slevy na dani. Jedná se o soubor slev, které mají spojitost přímo s poplatníkem případně s jeho rodinou. Konkrétní podmínky pro uplatnění těchto slev upravuje ZDP v § 35ba a § 35c.

#### **Sleva na poplatníka**

Tuto slevu může uplatnit každý v plné výši, bez ohledu na to, zdali poplatník vykonával výdělečnou činnost po celý rok nebo pouze po část zdaňovacího období. Pouze v roce 2007 si nemohl tuto slevu uplatnit poplatník, který pobíral starobní důchod převyšující 38 040 Kč.

#### **Sleva na manžela (manželku)**

Poplatník může uplatnit tuto slevu za předpokladu, že vlastní příjmy jeho manželky (manžela) nedosáhly za celý zdaňovací rok určité stanovené částky. V roce 2007 tato částka činila 38 040 Kč, od roku 2008 byla navýšena na 68 000 Kč a stále platí i pro rok 2011. Je-li manželka držitelem průkazu ZTP/P, částka této slevy se zvyšuje na dvojnásobek.

#### **Sleva pro invalidní důchodce**

Tuto slevu může uplatnit poplatník pobírající částečný nebo plný invalidní důchod. S účinností od 1. 1. 2010 se začala používat jiná terminologie pro označení invalidity. I. a II. stupeň invalidity nahrazuje v zákoně částečně invalidního důchodce, III. stupeň poté nahrazuje plně invalidního důchodce.

#### **Sleva pro držitele průkazu ZTP/P**

#### **Sleva na studenta**

Slevu na studenta si může uplatnit poplatník po dobu, po kterou se studiem soustavně připravuje na budoucí povolání. Sleva je omezena dovršením věkové hranice 26 let a u denního doktorandského studia hranicí 28 let.

### Daňové zvýhodnění na vyživované dítě

Toto zvýhodnění může uplatnit poplatník na každé vyživované dítě žijící spolu s poplatníkem v domácnosti. V roce 2007 byla maximální možná výše tohoto zvýhodnění 30 000 Kč a následně od roku 2008 byla tato hranice zvýšena na 52 200 Kč. Je-li nárok poplatníka na daňové zvýhodnění vyšší než daňová povinnost, pak vzniklý rozdíl představuje daňový bonus, tedy částku, která bude vyplacena poplatníkovi. Je-li vyživované dítě držitelem průkazu ZTP/P, částka daňového zvýhodnění se zdvojnásobuje, limit však zůstává zachován.

Tab. 3.2 vývoj slev na dani a daňového zvýhodnění na vyživované dítě

	2007	2008	2009	2010	2011
Na poplatníka	7 200	24 840	24 840	24 840	23 640
Na manželku (manžela)	4 200	24 840	24 840	24 840	24 840
Částečně invalidní důchodce	1 500	2 520	2 520	2 520	2 520
Plně invalidní důchodce	3 000	5 040	5 040	5 040	5 040
Držitel průkazu ZTP/P	9 600	16 140	16 140	16 140	16 140
Na studenta	2 400	4 020	4 020	4 020	4 020
Daňové zvýhodnění na vyživované	6 000	10 680	10 680	11 604	11 604

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění v letech 2007 až 2011.

V roce 2008 po zavedení rovné sazby daně došlo ke skokovému navýšení slev na dani. Cílem bylo kompenzovat nevýhody, které by jinak plynuly nízkou příjmovým poplatníkům dříve zdaňovaným nižší sazbou daně. Výrazné zvýšení slevy na manželku (manžela) navíc částečně nahrazuje zrušení tzv. společného zdanění manželů.

V roce 2009 mělo původně dojít k poměrnému snížení slev i daňového zvýhodnění z důvodu snížení sazby daně. Tato změna dokonce již byla zveřejněna v ZDP, nakonec však ke změně daňové sazby nedošlo, a proto výše slev zůstala zachována.

V roce 2010 pak došlo k jediné změně u slev na dani, a to ke zvýšení daňového zvýhodnění na dítě z 10 680 Kč na 11 604 Kč.

Pro rok 2011 se sleva na poplatníka snížila o 1200 Kč za rok, tedy o 100 Kč měsíčně. Nová výše slevy je tedy ve výši 23 640 Kč za rok. Opatření by mělo platit pouze pro rok 2011 a bylo zavedeno kvůli opakujícím se povodňovým škodám.

### 3.4 Výpočet daně

Daň se podle § 16 ZDP vypočítá ze základu daně sníženého o nezdánitelnou část základu daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celá sta Kč dolů.

*Schéma č. 3.1 Výpočet daně z příjmu*

Příjmy dle § 7

- Uznatelné výdaje (nebo paušální výdaje)

---

= **Dílčí základ daně**

- Nezdánitelné částky a částky odečitatelné od daně

---

= **Základ daně**

**Výpočet daně** (Základ daně x sazba)

- Slevy na dani

---

= **Daň po slevě**

- Daňové zvýhodnění

---

= **Daňová povinnost/ Daňový bonus**

*Zdroj: Vlastní*

Jak už lze vidět i ve schématu č. 3.1, postup výpočtu daně byl ve všech sledovaných zdaňovacích obdobích stejný, přesto lze najít určitě odlišnosti. Prvním výrazným rozdílem je daňová uznatelnost plateb na zákonné pojistné. V roce 2007 na rozdíl od roků následujících byly tyto výdaje daňově uznatelné, a i v případě uplatnění paušálních výdajů šlo snížit základ daně o výši těchto plateb.

Další výraznou odlišností je, že v roce 2007 byla uplatňována tzv. klouzavě progresivní sazba daně. To znamená, že sazba daně roste se zvyšujícím se základem daně, avšak vyšší sazbou je zdaněna vždy pouze ta část základu daně, která přesahuje hranici stanoveného pásma.

*Tab. 3.3 Sazba daně v roce 2007*

Základ daně		Daň
Od Kč	Do Kč	
0	121 200	12 %
121 200	218 400	14 544 Kč + 19 % z částky přesahující 121 200 Kč
218 400	331 200	33 012 Kč + 25 % z částky přesahující 218 400 Kč
331 200	a více	61 212 + 32 % z částky přesahující 331 200 Kč

*Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění roku 2007*

Od roku 2008 je progresivní sazba daně nahrazena jednotnou sazbou daně ve výši 15 %. Cílem této úpravy bylo jednak zjednodušení zákona při současném dodržení zásady, že žádná z příjmových skupin poplatníků nesmí být touto změnou daňově znevýhodněna.<sup>10</sup> Od roku 2009 měla být původně sazba daně snížena na 12,5 %, avšak nakonec bylo od této úpravy upuštěno a na místo toho došlo ke snížení sazby sociálního pojištění.

### 3.5 Specifika zdanění autorských honorářů

Autorské honoráře jsou vždy příjmem z jiné samostatně výdělečné činnosti dle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP a to i v případě, že jde o příjmy nahodilé nebo nízké. Jinými slovy, autorské příjmy nikdy nemohou být ostatními příjmy dle § 10 ZDP. Ostatními příjmy jsou pouze příjmy zděděných autorských práv.

Specifickému zdanění příjmů dle ZDP podléhají příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize za předpokladu, že úhrn těchto příjmů od jednoho plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci určitou hranici. V roce 2007 byla tato hranice stanovena na 3000 Kč a od roku 2008 je ve výši 7000 Kč. Tyto příjmy jsou zdaněny srážkovou daní, kterou srazí a odvede plátce příslušnému finančnímu úřadu. Autor pak v tomto případě dostane příjem již zdaněný, a tudíž tyto příjmy neuvádí ani v daňovém přiznání.

Tab. č. 3.4 vývoj zvláštní sazby daně u autorských honorářů

Zdaňovací období	Hranice příjmů	Sazba dle § 36
2007	3 000 Kč	10 %
2008 - 2011	7 000 Kč	15 %

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění v letech 2007 až 2011

V případě, že jsou autorské honoráře od jednoho plátce v jednom měsíci vyšší než stanovená hranice, jsou zahrnuty do daňového přiznání jako příjem dle § 7 odst. 2 písm. a).

V roce 2007 bylo možné uplatnit zvýhodněný postup při zdaňování příjmů autorů za dílo, které bylo výsledkem několikaleté činnosti. Tyto příjmy mohl poplatník rozdělit rovnoměrně na zdaňovací období, v němž byly dosaženy, a na zdaňovací období

<sup>10</sup> Daňové zákony 2009, úplná znění platná 1. 1. 2009 str. 7

předcházející, ve kterých byla činnost provozována, nejvýše však na tři poměrné části. K výdajům vztahujícím se k těmto příjmům, které již byly uplatněny při zdanění příjmů v minulých zdaňovacích obdobích, se nepřihlédlo. Jedna poměrná část se zahrnula do základu daně poplatníka ve zdaňovacím období, kdy dosáhl těchto příjmů, a zjistila se sazba daně ze základu daně. Tímto procentem (ne menším než 15 %) se vypočítala daň ze zbývajících částí, popř. ze zbývajících částí příjmu dosaženého za více zdaňovacích období. Autor tímto postupem mohl eliminovat negativní dopad progresivního zdanění na jeho příjmy. Po zavedení jednotné sazby daně v roce 2008 bylo toto ustanovení zcela logicky zrušeno.<sup>11</sup>

### **3.6 Zákonné pojištění**

Umělci, stejně jako ostatní OSVČ, mají obecně povinnost odvádět ze svých příjmů pojistné na sociální zabezpečení a zdravotního pojištění. Avšak i zde můžeme najít určité odlišnosti, které jsou pro tuto skupinu poplatníků specifické.

#### **3.6.1 Pojistné na sociální zabezpečení**

Pojistné, které v souladu se zákonem č. 589/1992 Sb. vybere ČSSZ, je příjmem státního rozpočtu. Pojistné na sociální zabezpečení se skládá z platby na:

- důchodové pojištění,
- příspěvek na státní politiku zaměstnanosti,
- nemocenské pojištění.

Důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti jsou pro umělce platby povinné, pokud je účasten důchodového pojištění podle předpisů o důchodovém pojištění. Zato platba za nemocenské pojištění je dobrovolná, tzn. poplatník je povinen platit nemocenské pojištění, jen pokud se k němu dobrovolně přihlásí. Výhodou pak je, že má nárok na nemocenské dávky a peněžitou pomoc v mateřství.

---

<sup>11</sup> PRUDKÝ, P. *Jak vyplnit daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob 2007*. 15. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. 315 s. ISBN 978-80-7263-425-5

### Hlavní a vedlejší činnost

O **hlavní činnost** se jedná vždy, pokud umělec včas nedoloží na místně příslušnou OSSZ, že jeho výdělečná činnost je posuzována jako vedlejší.

O **vedlejší činnost** se jedná především v případě, kdy umělec v kalendářním roce:

- vykonával zaměstnání, které zakládá účast na nemocenském pojištění zaměstnanců,
- měl nárok na výplatu invalidního důchodu nebo mu byl přiznán starobní důchod,
- měl nárok na rodičovský příspěvek nebo peněžitou pomoc v mateřství,
- byl nezaopatřeným dítětem.

### Vyměřovací základ

Vyměřovací základ pro pojistné je 50 % z daňového základu za kalendářní rok. Umělec si však může určit vyměřovací základ i vyšší. Umělec odvádí pojistné z vyměřovacího základu, avšak nejvýše z maximálního vyměřovacího základu.

*Tab. 3.4 Maximální vyměřovací základ pro pojistné na sociální zabezpečení*

Rok	Maximální vyměřovací základ	Maximální měsíční záloha
2007	486 000 Kč	11 988 Kč
2008	1 034 880 Kč	25 528 Kč
2009	1 130 640 Kč	27 513 Kč
2010	1 707 048 Kč	41 539 Kč
2011	1 781 280 Kč	43 345 Kč

*Zdroj: Česká správa sociálního zabezpečení*

V případě, že je vyměřovací základ nižší než minimální, pojistné se vypočítá z částky stanovené jako minimální vyměřovací základ, není-li dále stanoveno jinak. Výše minimálního vyměřovacího základu je stanovena podle toho, zda se jedná o hlavní nebo vedlejší činnost.

Tab. 3.5 Minimální vyměřovací základ pro pojistné na sociální zabezpečení

Rok	Minimální vyměřovací základ		Minimální měsíční záloha	
	Hlavní činnost	Vedlejší činnost	Hlavní činnost	Vedlejší činnost
2007	60 420 Kč	24 168 Kč	1 491 Kč	597 Kč
2008	64 680 Kč	25 872 Kč	1 596 Kč	639 Kč
2009	70 668 Kč	28 272 Kč	1 720 Kč	688 Kč
2010	71 136 Kč	28 452 Kč	1 731 Kč	693 Kč
2011	74 220 Kč	29 688 Kč	1 807 Kč	723 Kč

Zdroj: Česká správa sociálního zabezpečení

Jestliže umělec vykonával výdělečnou činnost jen po část zdaňovacího období, stanoví se minimální vyměřovací základ jako součin měsíčního vyměřovacího základu a počtu kalendářních měsíců, v nichž umělec provozoval výdělečnou činnost. Maximální vyměřovací základ se od roku 2008 nesnižuje o jeho poměrnou část.

### Sazby pojistného

Pojistné se stanoví procentní sazbou z vyměřovacího základu.

Tab. 3.6 Sazby pojistného na sociální zabezpečení

Rok	Důchodové pojištění	Příspěvek na politiku zaměstnanosti	Nemocenské pojištění
2007	28 %	1,6 %	4,4 %
2008	28 %	1,6 %	4,4 %
2009	28 %	1,2 %	1,4 %
2010	28 %	1,2 %	1,4 %
2011	28 %	1,2 %	2,3 %

Zdroj: Česká správa sociálního zabezpečení

Do roku 2008 bylo pro umělce specifické, že byli účastní důchodového pojištění jen v případě, že svou činnost prohlásili za soustavou. Logicky tedy v praxi nesoustavnou činnost vykonávala velká část z nich. Od 1. 1. 2009 ale nastala pro umělce zásadní změna. Všechny osoby vykonávající výdělečnou uměleckou činnost, se musely povinně přihlásit k platbě důchodového pojištění. Tato změna měla odstranit nerovnosti v placení sociálního pojištění oproti běžným podnikatelům.

S platnosti rovněž od 1. 1. 2009 jsou od plateb na sociální zabezpečení osvobozeny pouze příjmy autorů, které jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně. Tedy



příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize za předpokladu, že úhrn těchto příjmů od jednoho plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci 7000 Kč.

Umělec nemusí platit odvody na sociální pojištění také v případě, kdy vykonává vedlejší činnost a jeho příjmy nepřekročí určitou hranici tzv. rozhodnou částku. Rozhodná částka se snižuje o jednu dvanáctinu za každý kalendářní měsíc, v němž po celý měsíc nebyla vykonávána vedlejší samostatná výdělečná činnost.

*Tab. 3.7 Rozhodná částka pro povinnou účast na důchodovém pojištění*

Rok	Rozhodná částka
2007	48 334 Kč
2008	51 744 Kč
2009	56 532 Kč
2010	56 901 Kč
2011	59 373 Kč

*Zdroj: Česká správa sociálního zabezpečení*

### 3.6.2 Pojistné na všeobecné zdravotní pojištění

Podle zákona č. 48/1997 Sb. o veřejném zdravotním pojištění musí být povinně pojištěny všechny osoby, které mají na území ČR trvalý pobyt.

#### Vyměřovací základ

Vyměřovacím základem je 50 % příjmu ze samostatně výdělečné činnosti po odpočtu výdajů vynaložených na jeho dosažení, zajištění a udržení. Vyměřovací základ se stanovuje za kalendářní rok.

Stejně jako u pojistného na sociální zabezpečení se pojistné odvádí z vyměřovacího základu, nejvýše však z **maximálního vyměřovacího základu**, a nedochází k jeho snižování o poměrnou část za jednotlivé kalendářní měsíce.

Tab. 3.8 Maximální vyměřovací základ na všeobecného zdravotního pojištění

Rok	Maximální vyměřovací základ	Maximální měsíční záloha
2007	486 000 Kč	5 468 Kč
2008	1 034 880 Kč	11 643 Kč
2009	1 130 640 Kč	12 720 Kč
2010	1 707 048 Kč	19 295 Kč
2011	1 781 280 Kč	20 040 Kč

Zdroj: Všeobecná zdravotní pojišťovna

Je-li dosažený vyměřovací základ nižší než stanovený **minimální vyměřovací základ**, je umělec povinen odvést pojistné z minimálního vyměřovacího základu.

Tab. 3.9 Minimální vyměřovací základ na všeobecného zdravotního pojištění

Rok	Minimální vyměřovací základ	Minimální měsíční záloha
2007	120 834 Kč	1360 Kč
2008	129 360 Kč	1 456 Kč
2009	141 330 Kč	1 590 Kč
2010	142 272 Kč	1 601 Kč
2011	148 440 Kč	1 670 Kč

Zdroj: Všeobecná zdravotní pojišťovna

Minimální vyměřovací základ se sníží o poměrnou část odpovídající počtu kalendářních měsíců, ve kterých umělec:

- nevykonával samostatnou výdělečnou činnost po celé rozhodné období,
- měl nárok na výplatu nemocenského nebo peněžité pomoci v mateřství jako osoba samostatně výdělečně činná,
- byl osobou, pro kterou neplatí minimální vyměřovací základ.

#### **Minimální vyměřovací základ neplatí především pro:**

- umělce, kteří jsou i zaměstnanci a odvádějí z tohoto zaměstnání pojistné, alespoň ve výši minimálního vyměřovacího základu stanoveného pro zaměstnance,
- osoby, za které je plátcem pojištění stát - především tedy nezaopatřené děti, ženy na mateřské dovolené, příjemce rodičovských příspěvků, poživatele důchodů, atd.

Vyměřovacím základem u těchto osob je jejich skutečný příjem po odpočtu výdajů.

### **Sazba pojistného**

Sazba pojistného na všeobecné zdravotní pojištění dle zákona č. 592/1992 Sb.

o všeobecném zdravotním pojištění činí **13,5 %** z vyměřovacího základu a zůstala po celé sledované období nezměněna.

Do roku 2008 se vždy odvádělo z autorských honorářů zdravotní pojištění, a to i v případě, že příjem byl zdaněn zvláštní sazbou daně. Autor, který měl příjmy pouze zdaněné srážkovou daní a nepodával daňové přiznání, se musel i tak přihlásit jako OSVČ u zdravotní pojišťovny a odvést pojistné z těchto příjmů. Řada autorů však tuto povinnost často opomíjela a pro zdravotní pojišťovny bylo navíc v těch případech obtížné kontrolovat odvody pojistného. Zřejmě i z tohoto důvodu byly s účinností od 1. 1. 2009 tyto příjmy od platby pojistného na zdravotní pojištění osvobozeny.

### **3.7 Zdanění příjmů ze zahraničí**

Umělci, kteří jsou rezidenti české republiky, mají povinnost zdaňovat v ČR své celosvětové příjmy. Zahraniční příjmy zahrne poplatník do daňového přiznání v tuzemsku bez ohledu na to, jakou formou byly v zahraničí zdaněny. V případě, že má umělec zdanitelné příjmy ze zdrojů ve státě, s nímž má Česká republika uzavřenou SZDZ, pak se uplatní příslušná metoda popsaná v dané smlouvě. Obvykle je touto metodou tzv. zápočet, u kterého je třeba doložit i potvrzení o zaplacené dani v zahraničí. Vzhledem k obtížnostem při prokazování zaplacené daně v zahraničí, vydalo Ministerstvo financí pokyn D-79, který tuto problematiku upravuje. Nutno podotknout, že obsah tohoto pokynu je v současné době částečně neaktuální, nicméně je stále platný a i nadále se podle něj postupuje.

Pokyn D-79 uvádí, že v případě uplatňování zápočtu daně není třeba trvat na předložení dokladu zahraničního daňového úřadu o zaplacení daně a výši základu daně (v úředním českém jazyce), a bude uznáno případně i potvrzení zahraničního plátce honorářů o výši zaplaceného honoráře a výši zaplacené daně. Jestliže je umělecký výkon v zahraničí zprostředkován tuzemskou uměleckou agenturou, která si tyto údaje

v zastoupení umělců obstará u zahraničního partnera, postačí doklad vyhotovený zprostředkující agenturou o výši honoráře a výši sražené daně v zahraničí.

Dále tento pokyn uvádí, že pokud je uplatňována metoda vynětí, není třeba prokazovat údaj o výši sražené daně v zahraničí, ale příjem způsobem uvedeným v předchozím odstavci. Tento příjem se v tuzemsku sice nezdaňuje, ale z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň procentem daňového zatížení zjištěného ze základu daně nesníženého o tuto vyjmutou část.

Jestliže umělec dosáhl příjmu ve státě, se kterým ČR nemá uzavřenou SZDZ, dochází většinou k tomu, že jeho příjem je zdaněn vícekrát. V takovém případě lze alespoň ke snížení negativního dopadu dvojího zdanění, snížit základ daně o daň zaplacenou v zahraničí. Zaplacenou daň však může uplatnit jako výdaj až v následujícím zdaňovacím období. Z čehož rovněž vyplývá, že poplatníkům, kteří uplatňují výdaje paušálem, i tato možnost zmírnění dvojího zdanění zaniká.

### **Příjmy umělců z osobně vykonávané činnosti**

*„Příjmy veřejně vystupujících umělců a spoluúčinkujících osob z činnosti osobně vykonávané nebo zhodnocované v zahraničí se považují za příjmy ze zahraničí, a to i v případě, že je neobdrží přímo vystupující osoba, ale její tuzemský zaměstnavatel nebo zprostředkovatel. Rozhodující je, kdo je skutečným příjemcem odměny za vystoupení a zda se osobní vystoupení uskutečnilo v zahraničí.“<sup>12</sup>* Do základu daně pak vstupují jen příjmy skutečně obdržené a posuzují se stejně jako příjmy z tuzemska.

### **Příjmy z autorských práv**

Příjmy z autorských práv jsou vždy součástí obecného základu daně. Jestliže je v zahraničí příjem z licence zdaněn ve státě zdroje, je třeba přesně vyčíslit hrubý příjem a výši sražené daně. V případě, že licenční poplatky podléhají ve smluvní zemi srážkové dani, je pravděpodobné, že tato sazba bude nižší, než je sazba obvyklá pro tento druh příjmů ve státě zdroje. Je to tím, že smluvní státy se o tento daňový výnos dělí.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. Olomouc: ANAG, 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5. str. 207

<sup>13</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. Olomouc: ANAG, 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

### 3.8 Zdanění příjmů zahraničních umělců v ČR

Příjmy zahraničních umělců na území ČR je vhodné rozdělit stejně jako v ZDP dle § 22 a to na příjmy:

- z nezávislé činnosti,
- z osobně vykonávané činnosti veřejně vystupujících umělců.

#### 3.8.1 Příjmy z nezávislé činnosti

Při posuzování jak budou příjmy z nezávislé činnosti zdaňovány, je důležité jako první zjistit, zdali je neveřejně vystupující umělec rezidentem smluvního státu či nikoliv.

##### Příjmy rezidenta nesmluvního státu

Příjmy z nezávislé činnosti vykonávané na území ČR jsou zdaňovány dle § 22 odst. 1 písm. f) bodu 1 ZDP. V případě, že zahraničnímu umělci nevznikla stálá provozovna, budou tyto příjmy zdaněny vždy zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP, přičemž povinnost srazit a odvést daň z těchto příjmů má plátce. Nevýhodou pro poplatníka však je, že k uvedeným příjmům nemůže uplatnit výdaje a tím snížit svou daňovou povinnost.

Nově od roku 2009 si sice mohou rezidenti EU a ostatních zemí EHP prostřednictvím daňového přiznání snížit základ daně o související výdaje i z těchto příjmů, avšak jedinou zemí, která nemá s ČR uzavřenou SZDZ a je členem EHP je Lichtenštejnsko. Rezidenti této země jsou tedy jediní, kteří mohou využít této možnosti.

*Tab. 3.10 Vývoj zvláštní sazby daně dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP*

Rok	sazba
2007	25 %
2008 - 2011	15 %

*Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění v letech 2007 až 2011*

Jestliže umělci vznikla stálá provozovna, bude své příjmy danit dle § 22 odst. 1 písm. a) ZDP, a to formou daňového přiznání. Výhodou pro něj může být, že v tomto případě lze základ daně snížit o výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů týkajících se činnosti stálé provozovny. Zahraniční osoba má možnost uplatnit výdaje i paušálem. Upozornil bych zde rovněž na povinnost plátce zajistit

daň z těchto příjmů dle § 38e ZDP, a to ve výši 10 %. Zajištění však plátce neprovede, je-li poplatník rezidentem země EU nebo EHP.

### **Příjmy rezidenta smluvního státu**

U rezidenta smluvního státu se bude postupovat podle článku „Nezávislé povolání“. V roce 2000 byl však tento článek ze vzorové smlouvy OECD vyňat. Proto nově uzavírané smlouvy už nemusí tento článek obsahovat a příjmy z nezávislého povolání se považují za příjmy dle článku „Zisky podniků“.<sup>14</sup>

Příjmy zahraničních osob z nezávislé činnosti jsou do vzniku stálé základny od zdanění v ČR osvobozeny. V případě, že umělci vznikne stálá provozovna, je postup totožný jako u rezidenta nesmluvního státu. Stejně tak i plátce má povinnost provést zajištění daně ve výši 10 % z vyplacených hrubých příjmů, jestliže poplatník není rezidentem země EU nebo EHP.

### **3.8.2 Příjmy z osobně vykonávané činnosti veřejně vystupujících umělců**

Příjmy zahraničních veřejně vystupujících umělců z činnosti osobně vykonávané nebo zhodnocované na území ČR jsou zdaňovány dle § 22 odst. 1 písm. f) bodu 2 ZDP, a to bez ohledu na to, komu příjmy plynou a z jakého právního vztahu. Není tedy podstatné, zda je honorář vyplacen přímo umělci nebo jeho agentuře. Rozhodující je, že byl tento honorář vyplacen za živé vystoupení umělce na veřejnosti, a že toto vystoupení se uskutečnilo v tuzemsku. Obdobně jako příjmy z osobně vykonávané činnosti se posuzují příjmy z činnosti zde zhodnocované. Například příjmy za opakované vysílání nahraného divadelního představení se posoudí jako zhodnocení činnosti podle § 22 odst. 1 písm. f) bodu 2 ZDP a ne jako příjem z poskytnutí licence.

Ze sjednané smlouvy by mělo být patrné, jaká část z honoráře náleží přímo umělci za jeho vystoupení a jaká část případně jeho zprostředkovateli. Odměna pro zprostředkovatele má totiž odlišný daňový režim, a pokud plátce daně nebude mít potřebné informace, zdaní celý honorář jako by se jednalo pouze o příjem umělce.

---

<sup>14</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. Olomouc: ANAG, 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

Podstatné je rovněž rozlišit příjmy za osobní výkon umělců a příjmy, které mají odlišnou povahu. Může jít například o příjmy z reklam, které nemají souvislost s osobní činností umělce, příjmy mající charakter licenčních poplatků, příjmy z darů od sponzorů. V praxi není výjimečná ani situace, kdy umělec vykonává současně činnosti spadající do více daňových režimů. Kupříkladu zahraniční herec může hrát v představení, které sám režíruje. V takových případech je třeba posoudit, jestli některá aktivita nepřevažuje. Jestliže například převažuje aktivita výkonné povahy, budeme honorář zdaňovat jako příjem z osobně vykonávané činnosti. Pakliže žádná činnost výrazně nepřevažuje, je nutné tento příjem pomocí vhodného kritéria rozdělit mezi oba dva druhy příjmů.<sup>15</sup>

### **Základ daně**

Základem daně jsou hrubé příjmy umělců za veřejné vystoupení. Do roku 2008 nebylo možné snížit základ daně o žádné výdaje a zahraniční osoby se tak dostávaly do nevýhodného postavení oproti českým rezidentům. Po zavedení jednotné sazby daně byl navíc tento rozdíl mnohem markantnější. Nově od roku 2009 mohou rezidenti zemí EU a ostatních zemí EHS dle § 36 odst. 7 podat v zákonem stanoveném termínu daňové přiznání a zahrnout do základu daně i své příjmy z osobně vykonávané nebo zhodnocované činnosti, jejichž zdroj je v České republice. Základ daně si pak mohou snížit buď o skutečné, nebo paušální výdaje. Pokud umělec daňové přiznání nepodá ve stanovené lhůtě, považuje se částka sražené daně za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost.

### **Zdanění příjmů**

Příjmy zahraničních osob jsou zdaněny vždy zvláštní sazbou daně dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP, ve výši 15 % (v roce 2007 - 25 %). Povinnost srazit a odvést daň z těchto příjmů má plátce ke dni výplaty, a to i v případě, že vyplácí odměnu rezidentovi EU nebo rezidentovi ostatních zemí EHP. Zahraniční osoba si pak může nechat vystavit potvrzení o zaplacení daně vybírané srážkou, potřebuje-li doložit u svého daňového úřadu takto zaplacenou daň v ČR.

---

<sup>15</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. Olomouc: ANAG, 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

## **Zdanění v mezinárodních smlouvách**

V mezinárodních smlouvách jsou příjmy veřejně vystupujících umělců z osobně vykonávané nebo zhodnocované činnosti zařazeny pod článek „Umělci a sportovci“. Tento článek, který je nadřazen článkům „Nezávislé povolání“ a „Zaměstnání“ ponechává právo na zdanění těchto příjmů státu, na jehož území se vystoupení koná. Příjmy se tedy zdaňují shodně jak u rezidentů smluvních států, tak u rezidentů nesmluvních států, a to zvláštní sazbou daně.

*„Z tohoto pravidla mohou existovat určité výjimky:*

- *Ze zdanění ve státě zdroje mohou být osvobozeny příjmy, které plynou z akcí konaných v rámci oficiální mezivládní kulturní výměny nebo z akcí financovaných převážně z veřejných fondů.*
- *Ze zdanění ve státě zdroje mohou být osvobozeny příjmy, pokud nepřekročí stanovenou hranici.*
- *Ne všechny smlouvy umožňují zdanit tyto příjmy v případě, kdy nejsou vyplaceny přímo osobě, která tuto činnost osobně vykonala, ale jsou vyplaceny přes zprostředkovatele.“<sup>16</sup>*

### **3.8.3 Příjmy z autorských práv**

Dalším zdrojem příjmů, které mohou plynout umělcům, jsou příjmy z autorských práv. Tyto příjmy jsou zdaňovány dle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 2 ZDP jako náhrady:

- za poskytnutí práva na užití
- za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému

Za příjem z autorských práv se považují i zaplacené náhrady za podvodné užití nebo porušení těchto práv.

---

<sup>16</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. Olomouc: ANAG, 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5. str. 143



## **Základ daně**

Příjmy z autorských práv jsou samostatným základem pro zdanění zvláštní sazbou daně, a tudíž nelze základ daně snížit o související výdaje. Od roku 2009 mají však rezidenti ze zemí EU a ostatních zemí EHP možnost podat daňové přiznání a k daným příjmům uplatnit výdaje. Výjimkou jsou rovněž případy, kdy vlastník autorských práv má v tuzemsku stálou provozovnu, uvedené příjmy se pak zahrnou do obecného základu daně.

## **Zdanění příjmů**

V roce 2007 se obecně uplatňovala při zdanění autorských honorářů zvláštní sazba ve výši 25 % dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP. Jestliže se však jednalo o příjmy autorů z příspěvků do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize do částky 3000 Kč za měsíc, uplatnila se sazba dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP ve výši 10 %.

Od roku 2008 se výše obou zvláštních sazeb sjednotila na 15 %, tudíž pro zahraniční osoby nemá význam rozlišovat, kterou sazbou bude příjem zdaněn.

## **Zdanění v mezinárodních smlouvách**

Podle mezinárodních smluv mohou být některé příjmy z licencí ve státě zdroje buď úplně osvobozeny, nebo na ně může být uplatněna nižší sazba daně než podle tuzemské legislativy.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. Olomouc: ANAG, 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

## 4 Srovnání a zhodnocení vlivu změn ve zdanění na umělce

### 4.1 Vliv změn v české daňové legislativě na umělce

V této podkapitole budu postupovat chronologicky po jednotlivých sledovaných letech. V každém roce vždy jako první shrnu hlavní změny a poté u vybraných změn znázorním na příkladech jejich vliv na daňovou povinnost poplatníka. Vybrané změny se týkají často užších skupin poplatníků, které by bylo později obtížné zahrnout do souhrnného srovnání. Na konci této podkapitoly se pak budu věnovat vývoji slev na dani a výdajového paušálu. Tedy oblastem, které se ve sledovaném období vykazaly řadu změn.

#### 4.1.1 Specifika roku 2007

##### Společné zdanění manželů

Institut společného zdanění bylo možné použít jen v roce 2007. Nutnou podmínkou však bylo, aby manželé vyživovali alespoň jedno dítě. Výhodnost využití společného zdanění manželů ukázu názorně na následujícím příkladu.

##### *Příklad č. 1*

*Manželé Adamcovi mají 1 dítě, které s nimi žije ve společné domácnosti. Paní Adamcová neměla v roce 2007 žádné zdanitelné příjmy. Pan Adamec je herec a jeho roční zdanitelné příjmy dle § 7 jsou 800 000. Výdaje uplatňuje paušálem (rok 2007 - 40 %) a jelikož svou činnost prohlásil za soustavnou, je plátcem pojistného na sociální zabezpečení.*

Tab. 4.1 uplatnění společného zdanění manželů v roce 2007 (v Kč)

	Společné zdanění manželů		Pouze manžel
	Pan Adamec	Paní Adamcová	Pan Adamec
<b>Zdanitelné příjmy</b>	800 000	0	800 000
<b>Výdaje (paušál – 40 %)</b>	- 320 000	0	- 320 000
<b>Pojistné (SP + ZP)</b>	- 71 040	0	- 71 040
<b>Základ daně</b>	204 480	204 480	408 960
<b>Zaokrouhlený ZD</b>	204 400	204 400	408 900
<b>Daň před slevami</b>	30 352	30 352	86 076
<b>Sleva na poplatníka</b>	- 7 200	- 7 200	- 7 200
<b>Sleva na manželku</b>	- 4 200		- 4 200
<b>Daňové zvýhodnění</b>	- 6 000		- 6 000
<b>Daň po slevách</b>	12 952	23 152	68 676
<b>Celková daň za domácnost</b>		<b>36 104</b>	<b>68 676</b>

*Zdroj: vlastní*

Při využití institutu společného zdanění manželů by Adamcovi ušetřili 32 572 Kč. Díky rozdělení základu daně mezi oba manžele na dvě poloviny byly tyto příjmy zdaněny nižší daňovou sazbou než v případě, kdy by společného zdanění manželů nevyužili. Zároveň si mohla paní Adamcová uplatnit slevu na poplatníka, kterou by s nulovými příjmy nevyužila.

Tento systém byl výhodný především tehdy, kdy jeden z manželů dosahoval nižších nebo žádných zdanitelných příjmů. V případě, kdyby oba manželé měli zdanitelné příjmy v podobné výši, nemuselo by pro ně využití tohoto institutu představovat žádné daňové zvýhodnění.

#### **Zvýhodněné zdanění příjmů dosažených za více zdaňovacích období**

V roce 2007 mohli umělci uplatnit u příjmů dle § 7 odst. 2 písm. a), dosažených za více zdaňovacích období, jejich rozložení pro účely zdanění. Daňové dopady na poplatníka znázorním na následujícím příkladu.

## Příklad č. 2

Pan Babák je spisovatel a za celý rok 2007 měl příjmy pouze z autorských honorářů. Právě v tomto roce dokončil knihu, na které pracoval několik let. Jeho celkové příjmy za rok 2007 činí 500 000 Kč, z nichž částka 50 000 Kč představuje autorské honoráře nesouvisející s jeho poslední knihou. Nemá žádné děti, využívá pouze slevu na poplatníka a výdaje uplatňuje paušálem. Příjem z poslední knihy ve výši 450 000 Kč hodlá poměrně rozdělit na 3 zdaňovací období. Pan Babák označil svou činnost za soustavnou a tudíž je plátcem sociálního i zdravotního pojištění.

Tab 4.2 Zvýhodněné zdanění příjmů za více zdaňovacích období (v Kč)

	Zvýhodněné zdanění	Klasické zdanění
<b>Zdanitelné příjmy</b>	500 000	500 000
<b>Rozdělený základ daně<sup>1</sup></b>	200 000	-
<b>Výdaje (paušál – 40 %)</b>	-80 000	- 200 000
<b>Pojistné (SP + ZP)</b>	- 36 680	- 36 680
<b>Základ daně</b>	83 320	263 320
<b>Zaokrouhlený ZD</b>	83 300	263 300
<b>Daň před slevami</b>	9 996	44 237
<b>Procento daně ze základu<sup>2</sup></b>	12 %	
<b>Zbývajíc příjem po odpočtu výdajů<sup>3</sup></b>	180 000	
<b>Daň (15 %)</b>	27 000	
<b>Celková daň před slevami</b>	36 996	44 237
<b>Sleva na poplatníka</b>	7 200	7 200
<b>Daň po slevách</b>	<b>29 796</b>	<b>37 037</b>

Zdroj: Vlastní

<sup>1</sup>  $1/3 \text{ z } 450\,000 + 50\,000 = 200\,000$

<sup>2</sup>  $9\,996 / 83\,320 = 12 \%$

<sup>3</sup>  $300\,000 - 120\,000 (40\%) = 180\,000$

Díky možnosti rozdělit příjmy dosažené za více zdaňovacích období ušetří pan Babák na dani 7 241 Kč. ZDP tímto ustanovením dovoľoval eliminovat negativní vliv progresivního zdanění, a až na výjimky (v případě nízkých příjmů) pomohlo autorovi toto opatření vždy snížit jeho daňovou povinnost. Od roku 2008, po zavedení jednotné sazby daně, však toto ustanovení ztratilo smysl, a ze zákona bylo vypuštěno.

### 4.1.2 Změny platné od roku 2008

Rok 2008 byl s ohledem na změny v ZDP přelomový. Tato daňová reforma měla za cíl snížit daňovou zátěž tak, aby všechny skupiny poplatníků z pohledů výše daňové povinnosti na tom byly lépe než v předchozích letech.

*Tab. 4.3 Hlavní změny v oblasti zdanění umělců v roce 2008*

Oblast změn	Změny platné od roku 2008
Stanovení základu daně	Platby na pojistné už nelze uplatnit jako daňový výdaj
	Zrušení institutu společného zdanění manželů
	Samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně jsou nyní příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize v úhrnu do 7000 Kč (dříve 3000 Kč) za měsíc od jednoho plátce.
Sazba daně	Zavedení jednotné sazby daně (i v případě zvláštní sazby daně) ve výši 15 %
Sleva na dani	Skokové navýšení všech slev na dani

*Zdroj: Vlastní*

### **Zvýšení slevy na manželku (manžela)**

Zvýšením slevy na manželku (manžela) mělo být kompenzováno zrušení společného zdanění manželů. Proto vypočítám daňovou povinnost manželů Adamcových v roce 2008 (viz. Př. 1).

Tab. 4.4 Srovnání zdanění manželů v roce 2007 a 2008 (v Kč)

	Společné zdanění manželů - 2007		V roce 2008
	Pan Adamec	Paní Adamcová	Pan Adamec
<b>Zdanitelné příjmy</b>	800 000	0	800 000
<b>Výdaje (paušál – 40 %)</b>	- 320 000	0	- 320 000
<b>Pojistné (SP + ZP)</b>	- 71 040	0	0
<b>Základ daně</b>	204 480	204 480	480 000
<b>Zaokrouhlený ZD</b>	204 400	204 400	480 000
<b>Daň před slevami</b>	30 352	30 352	72 000
<b>Sleva na poplatníka</b>	- 7 200	- 7 200	- 24 840
<b>Sleva na manželku</b>	- 4 200		- 24 840
<b>Daňové zvýhodnění</b>	- 6 000		- 10 680
<b>Daň po slevách</b>	12 952	23 152	11 640
<b>Celková daň za domácnost</b>		<b>36 104</b>	<b>11 640</b>

Zdroj: Vlastní

Daňová povinnost Adamcových by byla v roce 2008 nižší o 24 464 Kč. Je to způsobeno jak výrazným zvýšením všech slev na dani, tak i přechodem z progresivní sazby daně na jednotnou.

Z předchozího vyplývá, že tato skupina poplatníků zaplatí v roce 2008 na dani méně než v minulém roce. Navíc nutno podotknout, že u manželského páru, který nežije ve společné domácnosti spolu s alespoň jedním vyživovaným dítětem, bude tento rozdíl ještě markantnější.

### **Změny ve zdanění nízkých honorářů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu a televize**

Od roku 2008 nastaly ve zdaňování autorských honorářů hned dvě změny. Změnila se jak sazba srážkové daně z původních 10 % na 15 %, tak i hranice, od které jsou autorovy příjmy zdaňovány touto daní, a to konkrétně z 3000 Kč na 7000 Kč.

#### *Příklad č. 3*

*Paní Cilečková je fotografka a občas fotí ilustrační fotografie k článkům do novin a časopisů. V dubnu obdržela jeden autorský honorář ve výši 2 800 Kč od vydavatele magazínu a druhý ve výši 1 500 Kč od internetových novin.*

**Řešení v roce 2007:** Ani jeden z příjmů nepřevyšuje částku 3000 Kč, tudíž budou příjmy zdaněny zvláštní sazbou daně ve výši 10 %. Honorář zdaní každý plátec zvlášť a autorka obdrží dohromady již zdaněný příjem ve výši 3 870 Kč. Srážková daň z těchto příjmů bude činit 430 Kč.

**Řešení v roce 2008:** Postup bude obdobný jako v roce 2007, příjem však bude zdaněn srážkovou daní ve výši 15 %. Paní Cilečková obdrží čistý příjem ve výši 3 655 Kč a plátcí srazí a odvedou daň dohromady ve výši 645 Kč.

Paní Cilečkové bude ze stejných příjmů v roce 2008 sražena daň o 215 Kč vyšší než v předchozím roce. Z toho vyplývá, že z autorských honorářů do 3 000 Kč (od jednoho plátce za měsíc) bude odvedena v roce 2008 vždy vyšší daň než v minulém roce. Autoři s nízkými honoráři jsou jednou z mála skupin, které si v roce 2008 s ohledem na výši daně pohoršily.

#### *Příklad č. 4*

*Pan Doležel si přivydělává psaním odborných článků do jednoho konkrétního časopisu. V měsíci březnu napsal dva články, za které dostal autorský honorář. Za první článek obdržel 2 000 Kč a za druhý 3 000 Kč.*

**Řešení v roce 2007:** Ač ani jeden z těchto příjmů nepřevyšuje částku 3 000 Kč, přesto nebudou zdaněny srážkovou daní. Honoráře vyplacené od stejného plátce se totiž sčítají. Pan Doležel má tedy povinnost zahrnout tyto příjmy do daňového přiznání.

**Řešení v roce 2008:** Vyplacené honoráře ani v úhrnu nepřevyšují částku 7000 Kč za měsíc a proto budou zdaněny srážkovou daní ve výši 15%. Plátcé tedy vyplatí autorovi již zdaněný příjem ve výši 4250 Kč a sám odvede daň ve výši 750 Kč příslušnému daňovému úřadu.

V tomto případě je zkoumat vliv na zdanění poplatníka složitější. Jestliže je autorovi sražena daň plátcem, často zaplatí na dani z příjmu v konečném důsledku víc, než kdyby tyto příjmy zahrnul do svého daňového přiznání. V daňovém přiznání si totiž poplatník může snížit základ daně o související výdaje a také uplatnit slevy na dani. Přesto velká část poplatníků upřednostňovala zdanění honorářů srážkou, a to jak z důvodu

jednoduchosti, tak i mylného přesvědčení, že nemusejí z těchto příjmu odvádět zdravotní pojištění.

#### 4.1.3 Změny platné od roku 2009

I v roce 2009 nastalo ve zdaňování umělců velké množství změn, ty nejpodstatnější uvedu v následující tabulce.

*Tab. 4.5 Hlavní změny v oblasti zdanění umělců v roce 2009*

Oblast změn	Změny platné od roku 2009
<b>Stanovení základu daně</b>	Zahraniční osoby rezidenti EU mohou nově zahrnout do základu daně i příjmy zdaněné srážkovou daní.
	Navýšení výdajového paušálu na 60 %
<b>Pojistné na sociální zabezpečení</b>	Zavedení povinnosti platby pojistného i pro osoby, které vykonávají uměleckou činnost nesoustavně
	Osvobození od plateb pojistného z příjmů autorů z příspěvků do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize v úhrnu do 7000 Kč za měsíc od jednoho plátce.
	Snížení sazby povinného pojistného o 0,4 % na 29,2 %.
<b>Zdravotní pojištění</b>	Osvobození od plateb pojistného z příjmů autorů z příspěvku do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize v úhrnu do 7000 Kč za měsíc od jednoho plátce.

*Zdroj: Vlastní*

#### Změny ve zdanění zahraničních umělců v ČR

V roce 2009 došlo k zásadní změně ve zdaňování umělců. Příjmy rezidentů zemí EU a ostatních zemí EHP zdaňované srážkovou daní se nově mohou zahrnout do základu daně v daňovém priznání. Předpokladem však je, že se jedná o zdanitelné příjmy, které



jsou u českých rezidentů zahrnovány do základu daně. Zahraniční umělci tak mají možnost výrazně snížit svou daňovou povinnost v ČR.

#### *Příklad č. 5*

*V České republice společně vystoupili na koncertě německá zpěvačka Ehlen a australský zpěvák Fitzgerald. Oba za koncert obdrželi shodně honorář ve výši 100 000 Kč. ČR má uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Austrálií i Německem.*

Řešení: Oba příjmy zdaní plátce shodně, a to zvláštní sazbou daně ve výši 15 %. Zpěváci tedy obdrží čistý příjem ve výši 85 000 Kč a plátce odvede daň 15 000 Kč za každého z nich.

Od roku 2009 má však zpěvačka Ehlen jako rezidentka země EU možnost podat v ČR daňové přiznání. Sražená daň se pak bude chovat shodně jako záloha na daň z příjmu. Výdaje se rozhodla uplatnit paušálem.

*Tab. 4.6 Zdanění příjmů rezidenta EU při podání daňové přiznání (v Kč)*

	<b>Zpěvačka Ehlen</b>
<b>Zdanitelné příjmy</b>	100 000
<b>Výdaje (paušál – 40 %)</b>	-40 000
<b>Základ daně</b>	60 000
<b>Daň před slevami (15 %)</b>	9 000
<b>Sleva na poplatníka</b>	24 840
<b>Daň po slevách</b>	0
<b>Sražená daň</b>	15 000
<b>Přeplatek na dani</b>	15 000

*Zdroj: Vlastní*

V případě, že si zpěvačka Ehlen podá v zákonné lhůtě daňové přiznání, vznikne jí přeplatek na dani ve výši 15 000 Kč. Ve výsledku tedy neodvede v ČR žádnou daň.

### **Změna v platbě pojistného na sociální zabezpečení**

Tato změna přinesla zásadní změnu v placení pojistného na sociální zabezpečení u umělců. Od roku 2009 totiž mají všechny osoby provozující výdělečnou autorskou činnost povinnost odvádět sociální pojištění, a to i v případě, že svou činnost vykonávají nesoustavně.

#### *Příklad č. 6*

*Akademický malíř pan Gorčík měl v tomto roce pouze příjmy z prodeje svých obrazů, a to ve výši 219 000 Kč. Svou činnost prohlásil za nesoustavnou. Výdaje uplatňuje ve skutečné výši a činí 89 000 Kč.*

Řešení v roce 2008: V případě, že pan Gorčík svou činnost neprohlásil za soustavnou na správě sociálního zabezpečení, nebude odvádět žádné sociální pojištění. Soustavnost posuzuje každý autor sám, tudíž tuto možnost jak neplatit sociální pojištění využívala velká část umělců.

V roce 2009 zanikla možnost prohlásit autorskou činnost za nesoustavnou, a tím se vyhnout platbě pojistného na sociální zabezpečení. Všichni činní umělci se tedy museli bez výjimky zaregistrovat na správě sociálního zabezpečení.

*Tab. 4.7 Výpočet pojistného na sociální zabezpečení (v Kč)*

	<b>Rok 2009</b>
<b>Zdanitelné příjmy</b>	219 000
<b>Daňově uznatelné výdaje</b>	-89 000
<b>Základ daně</b>	130 000
<b>Vyměřovací základ</b>	65 000
<b>Minimální vyměřovací základ</b>	70 668
<b>Pojistné na sociální zabezpečení</b>	20 636

*Zdroj: Vlastní*

Od roku 2009 je výdělečná činnost pana Gorčíka po celý rok posuzována jako hlavní činnost. Vzhledem k tomu, že dosažený vyměřovací základ pro platbu pojistného za rok 2009 byl nižší než minimální vyměřovací základ, odvede pojistné v minimální výši, tedy částku 20 636 Kč. Panu Gorčíkovi se tedy oproti předešlému roku výrazně sníží čistý příjem. Nelze však jednoznačně říci, že o tyto peníze přišel. Sociální pojištění přináší i určitou protihodnotu ve formě případných sociálních dávek nebo důchodu.

#### **Změny v platbách pojistného z nízkých honorářů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu a televize**

Od roku 2009 se nově neplatí zákonné pojistné z příjmů autorů z příspěvků do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize v úhrnu do 7000 Kč za měsíc od jednoho plátce.

#### *Příklad č. 7*

*Pan Holáň je studentem žurnalistiky a přivydělává si psaním článků do regionálních novin. V měsíci březnu obdržel honorář ve výši 4 000 Kč za své čtyři příspěvky.*

Řešení v roce 2008: Příjem pana Holáně bude zdaněn srážkovou daní (15 %). Obdrží tedy již zdaněný příjem ve výši 3 400 Kč a plátce odvede daň ve výši 600 Kč. Navíc pak poplatník z těchto příjmů bude povinen zaplatit zdravotní pojištění ve výši 270 Kč (13,5 % z jedné poloviny základu daně). Svou činnost prohlásil za nesoustavnou, tudíž sociální pojištění neplatí.

Řešení v roce 2009: Pan Holáň ze svého příjmu odvede pouze daň ve výši 600 Kč, zdravotní ani sociální pojištění již platit nemusí.

Pan Holáň tedy ušetří v roce 2009 oproti minulému roku 270 Kč. Nově vzniklý systém zdanění nízkých honorářů je tak ještě jednodušší a pro mnohé autory i výhodnější než klasické zdaňování příjmů formou daňového priznání.

#### **4.1.4 Změny platné od roku 2010**

Od roku 2010 už žádná výraznější změna ve zdanění umělců nenastala.

*Tab. 4.8 Hlavní změny v oblasti zdanění umělců v roce 2010 a 2011*

Oblast změn	Změny platné od roku 2010
Sleva na dani	Zvýšení daňové zvýhodnění na dítě na 11 604 Kč
Oblast změn	Změny platné od roku 2011
Sleva na dani	Snížení slevy na poplatníka na 23 640 Kč. (Platí pouze pro rok 2011)

*Zdroj: Vlastní*

#### 4.1.5 Vývoj slev na dani a výdajového paušálu

##### Slevy na dani

Vývoj slev na dani byl již souhrnně shrnut ve třetí kapitole viz. Tab. 3.2. Nyní se však pokusím zjistit, jaký nejvyšší možný základ daně odpovídá výsledné nulové daňové povinnosti, při uplatnění slev na poplatníka a na dítě. Po překročení hledané hranice tedy vznikne poplatníkovi daňová povinnost. Pro lepší přehlednost budu uvádět průměrný měsíční základ.

Výpočty jsou prováděny dle následujících vzorců:

##### Pro rok 2007

*Základ daně (ZD) < 121 200 Kč*

$$(ZD \times 0,12 = \text{součet použitých slev na dani}) / 12$$

*121 200 Kč < Základ daně < 218 400*

$$(14\,544 + (ZD - 121\,200) \times 0,19 = \text{součet použitých slev na dani}) / 12$$

*Po úpravě*

$$(ZD \times 0,19 = \text{součet použitých slev na dani} + 8\,484) / 12$$

##### Od roku 2008

$$(ZD \times 0,15 = \text{součet použitých slev na dani}) / 12$$

„ZD“ zde představuje neznámou - základ daně. Vynásobením základu daně sazbou daně získáme daňovou povinnost. V případě, že se takto vypočítaná daňová povinnost rovná nebo je menší než použité slevy na dani, je výsledná daňová povinnost nulová.

V roce 2007 byla uplatňována tzv. progresivní sazba daně, výše popsany postup je tedy třeba upravit. Jako první je důležité zjistit, v jakém daňovém pásmu bude hledaný

základ daně. Tuto skutečnost však předem zjistit nelze, proto při výpočtu využiji oba vzorce (pro rok 2007) a na základě zkoušky zjistím, který výpočet je správný.

*Tab. 4.7 Maximální průměrný měsíční základ daně pro nulovou daňovou povinnost*

Rok	Součet uplatňovaných slev (za rok)			Maximální měsíční základ daně		
	poplatník	Poplatník a 1 dítě	Poplatník a 2 děti	poplatník	Poplatník a 1 dítě	Poplatník a 2 děti
<b>2007</b>	7 200	13 200	19 200	5 000	9 166	12 142
<b>2008</b>	24 840	35 520	45 880	13 800	19 733	25 488
<b>2009</b>	24 840	35 520	45 880	13 800	19 733	25 488
<b>2010</b>	24 840	36 444	48 048	13 800	20 246	26 693
<b>2011</b>	23 640	35 244	46 848	13 133	19 580	26 026

*Zdroj: Vlastní*

Hned při prvním pohledu si lze všimnout, že nejnižší hodnoty byly zjištěny v roce 2007. Je zde však nutné zmínit, že v tomto roce bylo možné uplatnit jako daňově uznatelné výdaje odvody na pojistné, a tím následně snížit základ daně. V roce 2007 jsou tedy data částečně zkreslená. Přesto lze ale říci, že daň v tomto roce odváděli poplatníci i s výrazně nižším základem daně než v následujících letech, kdy se výrazně zvýšily všechny slevy na dani. Od roku 2008 pak lze nalézt už jen menší změny, způsobené zvýšením daňového zvýhodnění na dítě (rok 2010) a následně snížením slevy na poplatníka (rok 2011). Z následující tabulky vyznívá pro umělce nejlépe právě rok 2010.

V případě, že poplatníci uplatňují daňové zvýhodnění na dítě a nedosáhnou částky maximálního základu daně pro nulovou daňovou povinnost, mohou mít samozřejmě nárok na vyplacení daňového bonusu. Tento daňový bonus však musí být vyšší než 50 Kč.

### **Výdajový paušál**

Vývoj výdajového paušálu jsem již popsal v Tab. 3.1. Nyní však navážu na Tab. 4.7 a dopočítám, jaké průměrné maximální měsíční příjmy může mít umělec, uplatňující výdajový paušál, aby jeho výsledná daňová povinnost byla nulová.

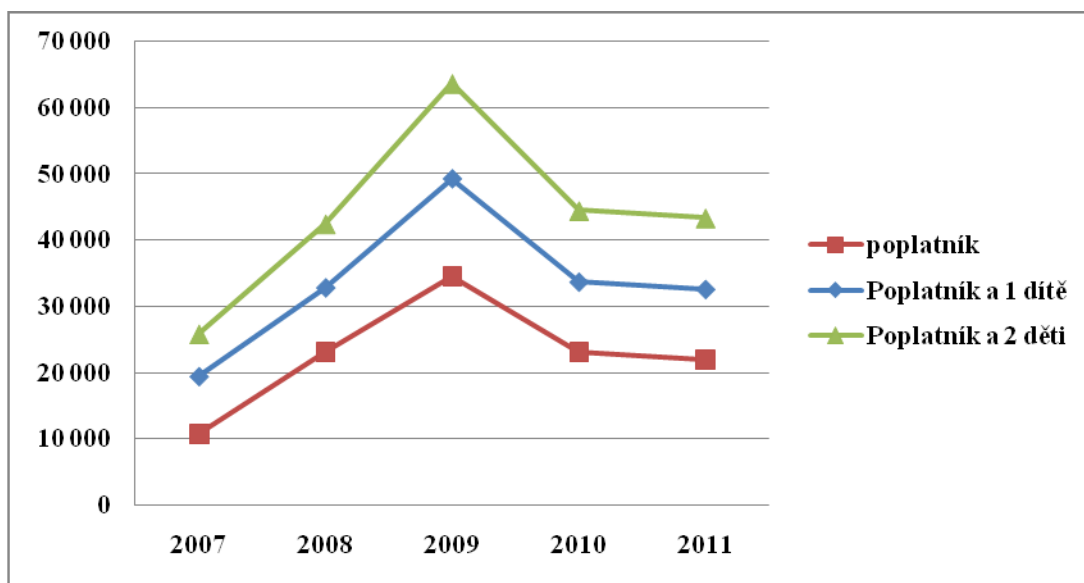
Tab. 4.8 Maximální průměrný měsíční příjem pro nulovou daňovou povinnost

Rok	Výdajový paušál	Maximální měsíční příjmy		
		poplatník	Poplatník a 1 dítě	Poplatník a 2 děti
2007	40 %	8 333	15 276	20 236
2007*	40 % a 13%	10 638	19 502	25 834
2008	40 %	23 000	32 888	42 480
2009	60 %	34 500	49 332	63 720
2010	40 %	23 000	33 743	44 488
2011	40 %	21 888	32 633	43 376

Zdroj: Vlastní

Jak už jsem zmiňoval výše, v roce 2007 mohl poplatník snížit svůj základ daně o zaplacené pojistné, a to i nad rámec výdajového paušálu. Tuto skutečnost jsem se pokoušel alespoň orientačně promítnout do tabulky. Průměrné výdaje na pojistné jsem odhadl na 13 % z příjmů. V tabulce jsem pak uvedl jak údaje bez započítání tohoto odhadu, tak i včetně výdajů na pojistné. Nicméně, i tak umělcům uplatňujícím v roce 2007 výdaje paušálem, vznikne daňová povinnost ze zřetelně nižších příjmů než v dalších letech. Výrazně nejvýhodnější byl pak z toho pohledu pro umělce rok 2009, kdy došlo k navýšení výdajového paušálu.

Graf 4.1 hranice nulové daňové povinnosti



Zdroj: Vlastní

\* v roce 2007 jsou použita data se základem daně sníženým o odhadované pojistné

V tomto grafu je znázorněna hranice nulové daňové povinnosti pro zobrazované skupiny poplatníků. Z příjmů nacházejících se pod hranicí umělec neodvede žádnou daň a teprve až z příjmů nad touto hranicí vzniká umělci daňová povinnost. Tato hranice se posune směrem nahoru v případě, že poplatník upraví základ daně o položky snižující základ daně nebo uplatní jiné slevy na dani.

Výše výdajového paušálu je v uměleckých kruzích často diskutovaným tématem. Kupříkladu unie výtvarných umělců už od roku 2008 navrhuje, s výjimkou paušálu pro příjmy ze zemědělství, sjednocení výdajového paušálu. V roce 2009 byl dokonce výdajový paušál navýšen na 60 % a tím i sjednocen s paušálem pro tzv. ostatní živnosti. Dopad na výši zdanění lze pak vidět i na výše uvedeném grafu.

## **4.2 Srovnání daňového zatížení**

Daňové zatížení je ovlivněno nejen sazbou daně, ale i různými daňovými úlevami, kterými zákon dovoluje poplatníkovi snížit svou daňovou povinnost. Ve své práci jsem navíc do daňového zatížení začlenil i zákonné pojistné, neboť i to je placeno v závislosti na výši dosaženého základu daně. Výsledkem tedy bude zjištění tzv. efektivní sazby daně, která vyjadřuje skutečný procentuální podíl daňové povinnosti (včetně pojistného) k základu daně. V příloze č. 1 jsem rovněž vypočítal i daňové zatížení neobsahující pojistné, avšak v textu této práce zjištěné údaje nebudu uvádět.

Výpočet daňového zatížení v roce 2007 komplikuje skutečnost, že pojistné bylo daňově uznatelným výdajem, tudíž nesnižovalo jen základ daně pro výpočet daně z příjmu, ale i vyměřovací základ pro platby pojistného. Platby pojistného jsem se tedy snažil co nejpřesněji odhadnout s tím, že jsem respektoval i minimální a maximální vyměřovací základ pro odvody pojistného. Nicméně kvůli lepší srovnatelnosti v jednotlivých letech je v roce 2007 za základ daně považován ZD nesnížený o povinné pojistné. Za normálních okolností by se totiž daňová povinnost podělila ZD sníženým o povinné pojistné a procento efektivní daně by bylo vyšší.

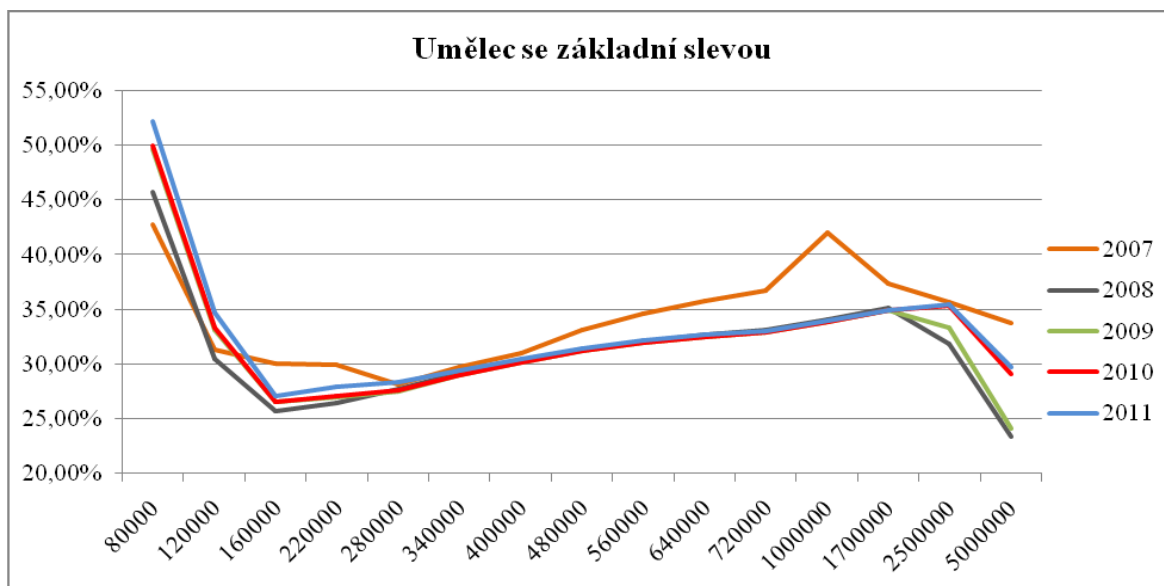
V této podkapitole jsem rozdělil umělce do dvou skupin dle odlišných povinností při platbě zákonného pojistného. Na poplatníky, kteří vykonávají uměleckou činnost jako:

- Hlavní činnost
- Vedlejší činnost

### Hlavní činnost

Do této skupiny patří všichni umělci, kteří včas nedoloží, že jejich činnost je posuzována za vedlejší.

Graf 4.2 Daňové zatížení umělců v letech 2007 až 2011 - hlavní činnost



Zdroj: Vlastní viz. příloha č. 1

Tento graf srovnává daňové zatížení umělce, který uplatňuje pouze slevu na poplatníka. Počáteční regrese je ve všech sledovaných letech způsobena stanovenými minimálními vyměřovacími základy, ze kterých platí poplatník pojistné, i když dosáhl velmi nízkých příjmů. Po překročení této hranice se sazba daně vyvíjí progresivně, a to až do doby, kdy příjmy poplatníka dosáhnou hranice maximálního vyměřovacího základu. Poté se znovu daňová sazba s růstem příjmu chová regresivně. Poplatník už totiž neplatí z dalších příjmů povinné pojistné. Tento výše popsáný trend je u poplatníka, provozujícího svou výdělečnou činnost jako hlavní, ve všech sledovaných obdobích stejný.

Vzhledem k tomu, že minimální i maximální vyměřovací základy každým rokem rostly, projevila se tato skutečnost výrazně i na daňovém zatížení. Díky zvyšování minimálního vyměřovacího základu rostlo daňové zatížení u výrazně nízkých příjmů. Kvůli zvyšování maximálního vyměřovacího základu pak rostlo daňové zatížení velmi vysokých příjmů.

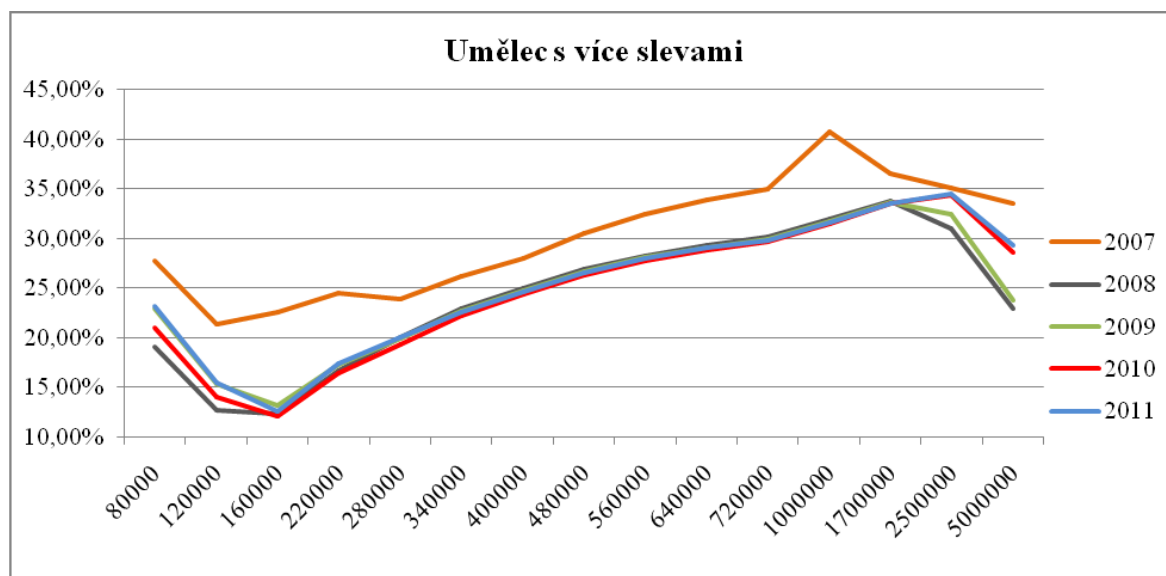


V roce 2007, od základu daně ve výši okolo 340 000 Kč, začíná růst sazba efektivní daně znatelně rychleji než v následujících obdobích. Důvodem je progresivní zdanění příjmů, kdy ZD převyšující hranici 331 200 je zdaněn sazbou 32 %. V ostatních letech jsou totiž všechny příjmy zdaněny stále stejnou sazbou daně ve výši 15 %. Patrný rozdíl je vidět u poplatníka, jehož ZD činí 1 000 000 Kč. Daňové zatížení je zde o 7,92 % vyšší než v roce 2008.

Od roku 2009 daňové zatížení mírně kleslo díky snížení sazby pojistného na sociální zabezpečení. V roce 2011 pak naopak celkové zatížení mírně vzrostlo z důvodu snížení slevy na poplatníky. Tato změna je ale patrná spíše u nižších příjmů.

V případě, že umělec uplatňuje více slev než základní slevu na poplatníka, projeví se tato skutečnost pozitivně na výši daňového zatížení.

*Graf 4.3 Daňové zatížení umělců v letech 2007 až 2011 - hlavní činnost*

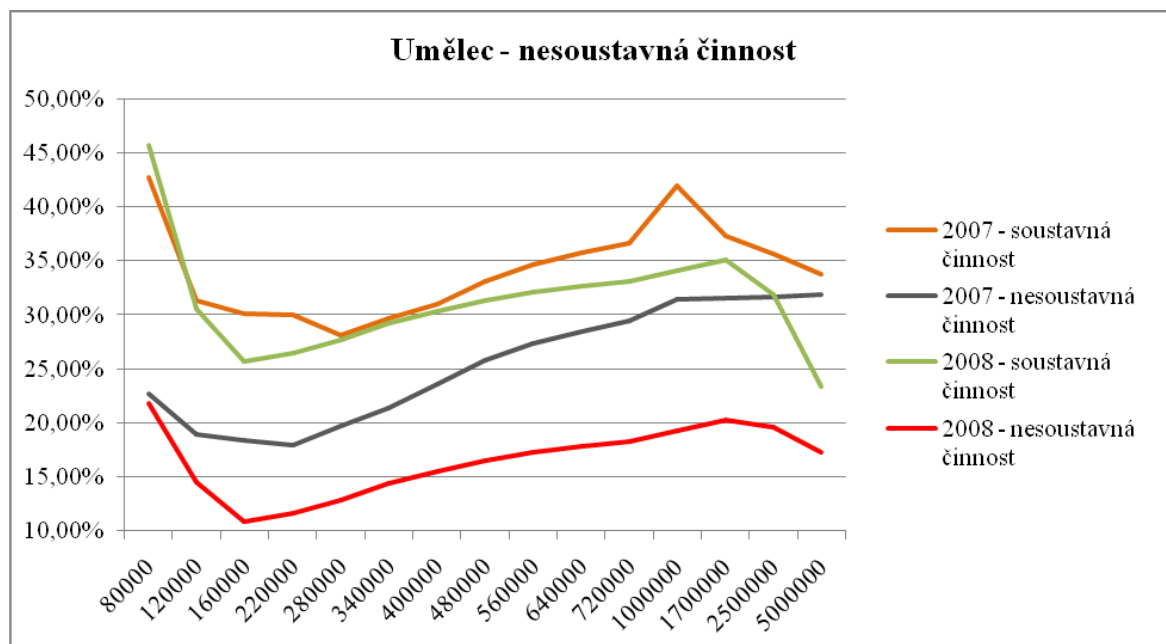


*Zdroj: Vlastní viz. příloha č. 1*

V grafu je znázorněno daňové zatížení umělce, který uplatňuje kromě slevy na poplatníka i daňové zvýhodnění na dvě děti. Díky tomu daňové zatížení kleslo ve všech sledovaných obdobích, u nižších příjmů pak kvůli pozitivnímu vlivu daňového bonusu. Mnohem výraznější pokles lze ale zaznamenat až od roku 2008, kdy došlo ke skokovému zvýšení všech slev na dani. Díky této skutečnosti bylo nejvyšší celkové zatížení poplatníka právě v roce 2007, a to bez ohledu na výši jeho příjmů.

Do roku 2008 mohli poplatníci vykonávající autorskou činnost označit svou činnost za nesoustavnou a vyhnout se tak platbě pojistného na sociální zabezpečení. Následující graf znázorňuje, jak výrazně poklesne daňové zatížení díky této skutečnosti.

*Graf 4.4 Daňové zatížení umělců v letech 2007 a 2008 – hlavní nesoustavná činnost*



*Zdroj: Vlastní viz. příloha č. 1*

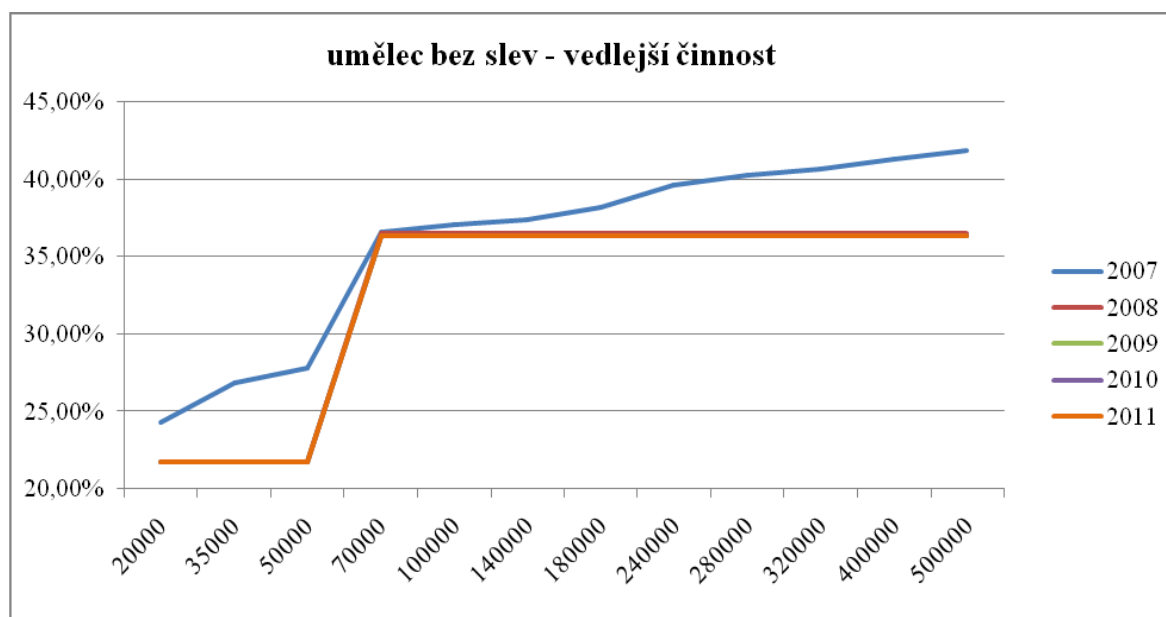
Daňové zatížení nesoustavné činnosti bylo výrazně nižší v roce 2008, a to vlivem přechodu z progresivní sazby daně na rovnou sazbu daně. Z předchozího je i patrné, jak výrazný vliv má na daňové zatížení možnost snížení základu daně a vyměřovacího základu o pojistné na sociální zabezpečení.

### **Vedlejší činnost**

Jedná se především o poplatníky, kteří vykonávali v daném roce zaměstnání. Patří zde ale i například studenti, kteří si přivydělávají v době svého studia.

V následujícím grafu je znázorněn poplatník, který uplatňuje slevy na dani v plné výši již při zdanění svých příjmů ze zaměstnání. Tyto příjmy ze zaměstnání činily za celý rok 200 000 Kč. Graf tedy znázorňuje daňové zatížení až výdělků převyšujících tuto částku.

Graf 4.5 Daňové zatížení umělců v letech 2007 až 2011 - vedlejší činnost



Zdroj: Vlastní viz. příloha č. 1

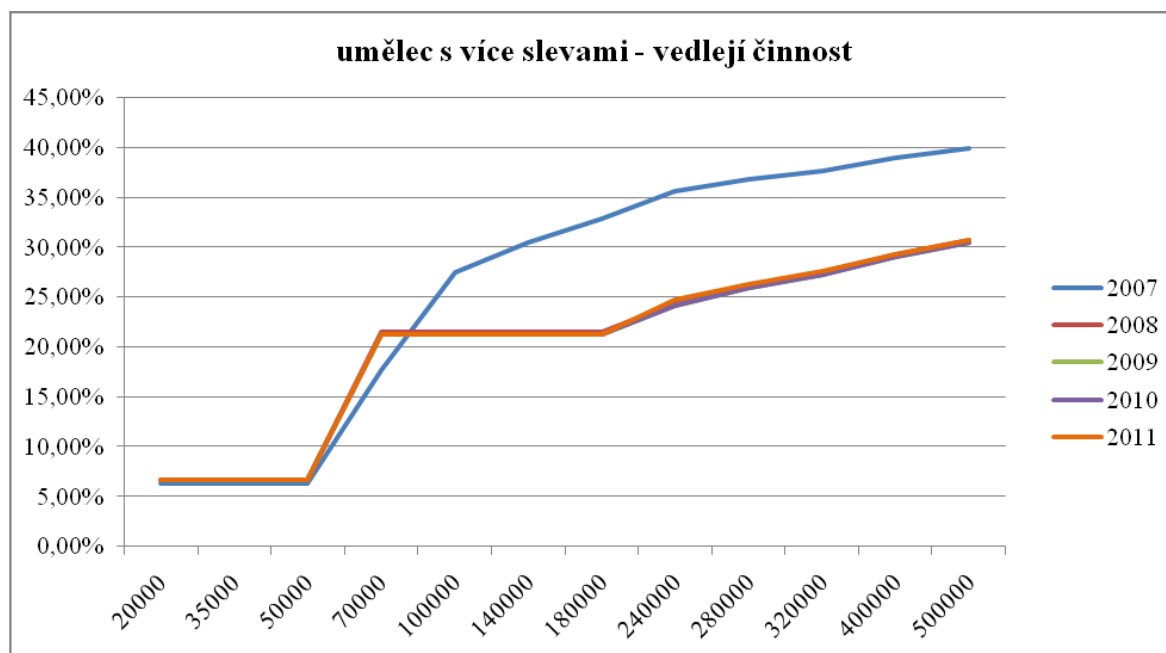
Jak je z grafu patrné, pro tohoto poplatníka bylo daňové zatížení v roce 2007 vždy vyšší než v dalších letech, bez ohledu na velikost jeho příjmů. Už i nízké příjmy jsou totiž v tomto roce zdaněny vyšší sazbou daně. Důvodem je, že dílčí základy daně z příjmů podle § 6 a 7 se sčítají a daň se vypočítává z celkového ZD.

Razantní zvýšení daňového zatížení ve všech sledovaných letech je způsobeno překročením tzv. rozhodné částky pro platbu sociálního pojištění. Zatímco v roce 2007 se efektivní daň po překročení rozhodné částky vyvíjí progresivně, od roku 2008 je vývoj efektivní daně proporcionální. Z předchozího je patrné, že progresivita daňového zatížení při zdaňování rovnou sazbou daně je způsobena právě daňovými úlevami.

Lze si také všimnout, že daňové zatížení není u nízkých příjmů regresivní, jak tomu bylo u hlavní činnosti. Příčinou je, že na vedlejší činnost se nevztahuje minimální vyměřovací základ.

Výdělečnou činnost posuzovanou jako vedlejší mohou vykonávat i například studenti, a i ti mají nárok na uplatnění slev na dani.

Graf 4.6 Daňové zatížení umělců v letech 2007 až 2011 - vedlejší činnost



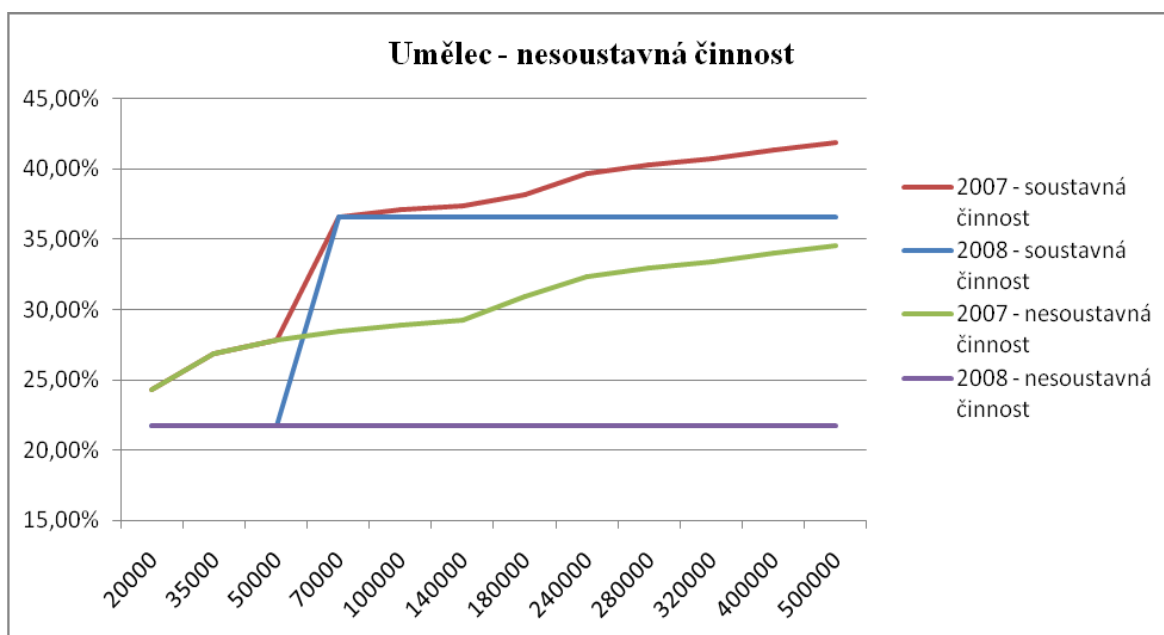
Zdroj: Vlastní viz. příloha č. 1

Poplatník uvedený v grafu uplatňuje slevu na poplatníka a studenta. Z nižších příjmů zaplatí student na dani a pojistném nepatrně méně v roce 2007 než v letech následujících. Je tomu tak proto, že v tomto roce si mohl poplatník snížit ZD, a potažmo i vyměřovací základ, o zaplacené zákonné pojistné. S rostoucími příjmy se ale situace mění, a zhruba už od základu daně ve výši 100 000 Kč je daňové zatížení v roce 2007 výrazně vyšší než v dalších obdobích.

I zde si lze všimnout mírného navýšení efektivní sazby daně v roce 2011 způsobené snížením slevy na poplatníka.

U vedlejší činnosti však do roku 2008 poplatník daleko častěji prohlásil svou autorskou činnost za nesoustavnou.

Graf 4.7 Daňové zatížení umělců v letech 2007 a 2008 - vedlejší nesoustavná činnost



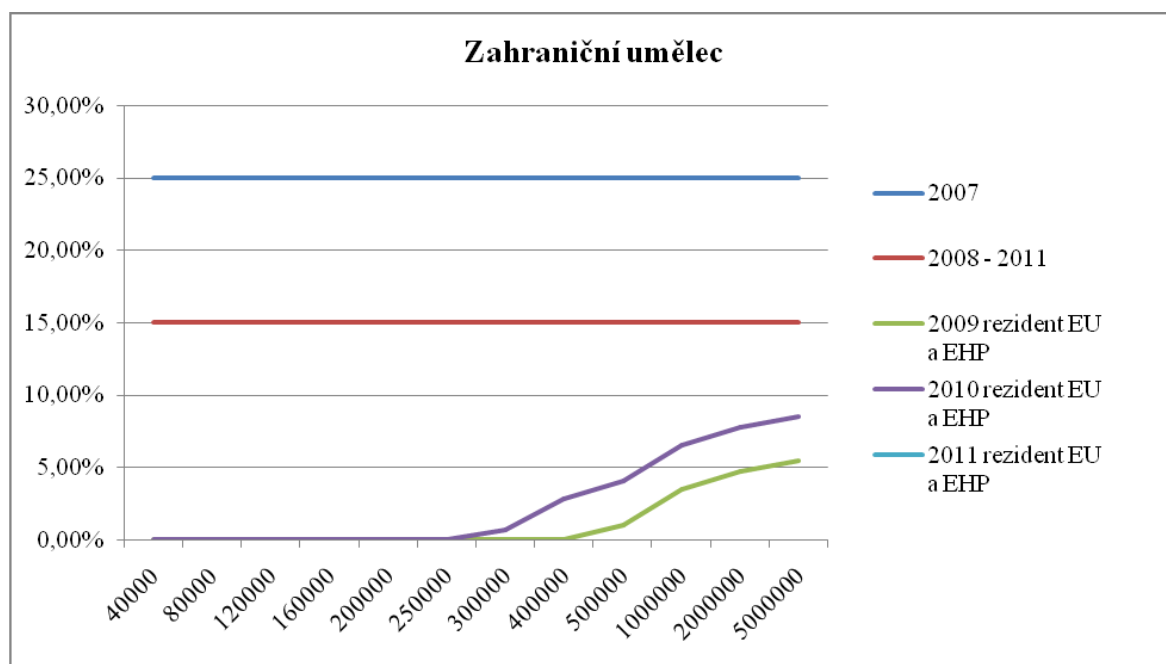
Zdroj: Vlastní viz. příloha č. 1

Tento graf znázorňuje daňové zatížení umělce, za stejných podmínek jako u poplatníka viz. Graf 4.5. I v případě vedlejší činnosti představovalo v obou letech pro umělce značnou úsporu prohlásit svou výdělečnou činnost za nesoustavnou. Avšak výrazně nižší bylo daňové zatížení v roce 2008. Díky progresivnímu zdanění v roce 2007 se navíc tento rozdíl s rostoucími příjmy stále zvyšuje.

### Zahraniční Umělci v ČR

Jak už bylo uvedeno v kapitole 3.8, některé stanovené příjmy zahraničních umělců v ČR jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně.

*Graf 4.8 Daňové zatížení zahraničních umělců v ČR v letech 2007 až 2011*



*Zdroj: Vlastní viz. příloha č. 1*

*\* V tomto grafu jako v jediném, je daňové zatížení stanoveno jako podíl daňové povinnosti k celkovým příjmům. Důvodem je snaha o přesnější srovnání.*

Vzhledem k tomu, že zahraniční rezidenti, kteří jsou zdaňováni zvláštní sazbou daně, nemohou uplatnit související výdaje ani daňové úlevy, vývoj jejich daňového zatížení bude proporcionální bez ohledu na výši příjmů. Snížení zvláštní sazby daně z 25 % na 15 % od roku 2008 se tedy výrazně projeví na vyšších čistých příjmech všech zahraničních umělců zdaňovaných tímto způsobem.

Výjimku z předchozího však od roku 2009 představují rezidenti zemí EU a EHP. Ti mohou podat ve stanovené lhůtě daňové přiznání, kde mohou uplatnit jak související výdaje, tak i slevu na poplatníka. Tato skutečnost výrazně ovlivnila daňové zatížení této skupiny umělců. Jak je z grafu patrné, nejnižší efektivní sazba daně byla v roce 2009, kdy si mohl poplatník odečíst od příjmů paušál ve výši 60 %. I v následujících letech je však pro poplatníka velmi výhodné využít možnosti podat daňové přiznání.

## 5 Závěr

Vývoj zdanění umělců v letech 2007 až 2011 se nesl v podobné rovině jako u ostatních podnikatelských činností. Zřejmě nejvýraznější změnou ve sledovaném období tedy byla daňová reforma v roce 2008, jejíž součástí byl i přechod z progresivní sazby daně na rovnou a výrazné zvýšení všech slev na dani. Při srovnání dopadu změn na poplatníka je zřejmé, že až na nepatrné výjimky zaplatili všichni poplatníci v roce 2008 na dani a pojistném méně než v předchozím roce. Výraznější pokles zatížení však byl doprán až umělcům s vyššími příjmy. U poplatníků s nižšími příjmy je totiž znát spíše jen snaha o eliminaci negativního dopadu daňové reformy. Částečně se také změnila struktura povinných odvodů, kdy byla nižší daňová povinnost v konečném důsledku zčásti kompenzována vyšším pojistným. Pro poplatníka je ale přeci jen příjemnější platit vyšší pojistné na sociální zabezpečení než daň z příjmu, jelikož pojistné přináší alespoň nějakou protihodnotu (například v podobě vyššího potenciálního důchodu).

Zásadní změna ve zdanění umělců ale přišla až v roce 2009. Poplatníci provozující autorskou činnost totiž už nadále nemohou od tohoto roku prohlásit svoji činnost za nesoustavnou, a tím se vyhnout placení důchodového pojištění. Některým umělcům tak díky této skutečnosti výrazně vzrostlo daňové zatížení. Tato změna ale odstranila výraznou nerovnost mezi umělci a ostatními běžnými podnikateli. V roce 2009 došlo také k mírnému poklesu daňového zatížení všech poplatníků díky snížení sazby pojistného na sociální zabezpečení z 29,6 % na 29,2 %. K nepatrným změnám došlo i v následujících letech, jednalo se však pouze o změny upravující výši slev na dani.

Vliv na daňové zatížení některých umělců má i stále se zvyšující minimální a maximální vyměřovací základ pro platby pojistného. Skutečnost, že se nejedná o malou skupinu poplatníků, potvrzuje i fakt, že 4/5 ze všech OSVČ platí pojistné právě z minimálního vyměřovacího základu. Jeho neustálé zvyšování pak vede pochopitelně k vyššímu daňovému zatížení. Podobně je tomu i u velmi vysokých příjmů, kdy poplatníci platí stále vyšší pojistné ve vazbě na stále rostoucí maximální vyměřovací základ.

Specifickou oblastí při zdaňování jsou nízké autorské honoráře za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu či televize. Tyto honoráře byly nejprve v roce 2007 zdaňovány zvláštní sazbou daně ve výši 10 % a to až do výše 3000 Kč za měsíc od jednoho plátce.

V roce 2008 pak došlo jak ke zvýšení tohoto limitu na 7000 Kč, tak také ke zvýšení zvláštní sazby daně na 15 %. Poplatníci tedy při zdanění touto srážkovou daní obdrželi nižší čistý příjem než v předešlém roce. Do roku 2008 si autoři často mylně mysleli, že z takových příjmů nemusejí platit pojistné, a mnohdy tak tuto povinnost opomíjeli. Pro pojišťovny pak bylo velmi složité tyto příjmy dohledávat a zřejmě i proto byly od roku 2009 takové příjmy od platby pojistného osvobozeny. Zdanění nízkých honorářů srážkovou daní představuje v současnosti pro autory velmi snadný a dá se říci, že také výhodný způsob jak zdaňovat své příjmy.

Ve své práci se rovněž zabývám zdaněním zahraničních umělců v České republice. Také těchto poplatníků dochází v roce 2008 k výraznému snížení daňového zatížení oproti předchozímu roku, a to díky snížení sazby daně z 25 % na 15 %. Upozornil bych také na prolomení pravidla, že příjmy rezidentů zemí EU a ostatních zemí EHP, zdaňované srážkovou daní, nelze zahrnout do základu daně. Od roku 2009 tak mohou rezidenti těchto zemí zahrnout do daňového přiznání stejné druhy příjmů jako tuzemští rezidenti. Díky tomu pak mají možnost snížit svůj základ daně o související výdaje a uplatnit slevu na poplatníka. Tato skupina poplatníků tak zaplatí ve všech případech na dani výrazně méně než v předchozích letech.

Na vývoji ve sledovaných letech je znát snaha o celkové zjednodušení systému zdanění. Zjednodušil se kupříkladu výpočet daně díky zavedení jednotné sazby daně a zrušení daňové uznatelnosti pojistného. Přímě umělcům pak byly zrušeny výjimky, odvozené většinou od nahodilosti jejich příjmů, které odstranily některé nerovnosti ve zdanění v porovnání s ostatními podnikateli. Osobně tento postup kvituji, ačkoliv i tyto výjimky měli své opodstatnění.

Možným řešením, jak zohlednit nesoustavnost příjmů z umělecké činnosti, je zrušit pro tuto skupinu poplatníků minimální vyměřovací základ pro pojistné na sociální zabezpečení. Umělci by tak platili pojistné pouze z reálně dosaženého základu daně. Nenastala by tak situace, kdy umělec musí odvádět pojistné alespoň v minimální výši, ačkoliv v daném roce neměl žádné příjmy.

Diskutoval bych také o výši výdajového paušálu, který byl ve sledovaném období vyjma roku 2009 (60 %) vždy ve výši 40 %, přitom u příjmů z ostatních živností je výdajový paušál v současnosti ve výši 60 %. Osobně zastávám názor, že paušál z výše



zmíněných druhů příjmů by měl být sjednocen. A to z toho důvodu, že s některými oblastmi umění se pojí nemalé skutečné výdaje srovnatelné s výdaji řady ostatních živností. Zároveň pak také vidím ve vyšším výdajovém paušálu pro umělce určitou podporu státem, díky které se mohou takto činné osoby více věnovat umělecké činnosti jak administrativě.

Při stávající legislativní úpravě bych pak alespoň navrhoval přesněji vymezit, co je obsahem volných živností, které jsou podle oboru zaměnitelné s autorskou činností. V současné době si umělci mnohdy pouze zařadí svou činnost pod název oboru volné živnosti a nadále už nepřemýšlí, jak zdanit konkrétní příjem. Problém pak vzniká ve chvíli, kdy uplatňují výdaje paušálem. Ač nezáměrně, snižují si tak nelegálně svou daňovou povinnost, protože paušál pro ostatní živnosti je vyšší než pro autorskou činnost.

Závěrem bych uvedl, že i přes zjevné pokusy o zjednodušení systému zdanění, je právní úprava zdanění umělců stále velmi složitá a obsáhlá. Ke změně toho stavu by však bylo zapotřebí mnohem více a daleko rozsáhlejších úprav.

## Seznam použité literatury

### Odborné publikace

FOJTÍKOVÁ, J. *Daňový systém*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2007. 131 s. ISBN 978-80-210-4285-8.

MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2009, úplná znění platná k 1. 1. 2009*. 17. vyd. Praha: Grada publishing 2009. 216 s. ISBN 978-80-247-2803-2

MACHÁČEK, I. *Fyzické osoby a daň z příjmů*. 2. Aktualit. vyd. Praha: ASPI. 208 s. ISBN 98-80-7357-360-7

PRUDKÝ, P. *Jak vyplnit daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob 2007*. 15. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. 315 s. ISBN 978-80-7263-425-5

RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2007*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2006. 262 s. ISBN 80-7263-354-6.

RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

RYLOVÁ, Z.; TUNKROVÁ, Z.; ŠULC, I.; KRŮČEK, Z.. *Daňové zákony 2007 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a. s., 2006. 151 s. ISBN 80-251-1318-3.

RYLOVÁ, Z.; TUNKROVÁ, Z.; ŠULC, I.; KRŮČEK, Z. *Daňové zákony 2008 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2007. 185 s. ISBN 978-80-251-1836-8.

RYLOVÁ, Z.; TUNKROVÁ, Z.; ŠULC, I.; KRŮČEK, Z. *Daňové zákony 2010 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2010. 199 s. ISBN 978-80-251-2904-3

RYLOVÁ, Z.; TUNKROVÁ, Z.; ŠULC, I.; KRŮČEK, Z. *Daňové zákony 2011 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 248 s. ISBN 978-80-251-3388-0

SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008. 328 s. ISBN 928-80-7357-354-6.

ŠEBELOVÁ, M. *Autorské právo*. Brno: Computer press, 2006. 196 s. ISBN 80-251-1090-7.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: LINDE PRAHA, a.s., 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2 vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 302 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010*. Praha: Grada publishing, 2010. 216 s. ISBN 978-80-247-3426-2.

*Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008*. 1. české vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2.

#### **Internetové zdroje**

[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled\\_smluv.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html)

## **Seznam použitých zkratek**

OECD - Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

SZDZ – Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

ČR – Česká republika

ZDP – Zákon o daních z příjmů

DILIA – Divadelní a literární agentura

OSA – Ochranný svaz autorský k dílům hudebním

OOA-S – Ochranná organizace autorská – Sdružení autorů děl výtvarného umění, architektury a obrazové složky audiovizuálních děl

ČNB – Česká národní banka

EU – Evropská unie

MFČR – Ministerstvo financí České republiky

OSSZ – Okresní správa sociální zabezpečení

ČSSZ – Česká správa sociálního zabezpečení

EHP – Evropský hospodářský prostor

OSVČ – Osoba samostatně výdělečně činná

ZD – Základ daně

## PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická universita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečné, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucí diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. 4. 2011

.....  
Bc. Pavel Šich

Adresa trvalého pobytu:  
Obeciny XII / 3637 Zlín 76001

## **Seznam příloh**

### **Příloha č. 1 výpočet daňového zatížení**